



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Dirección General de Estudios de Posgrado

Facultad de Ciencias Administrativas

Unidad de Posgrado

**Pertinencia del impuesto a la renta y la eficiencia en las
empresas del rubro metalmecánico de la Zona
Industrial Infantas en el año 2015**

TESIS

Para optar el Grado Académico de Magíster en Administración
con mención en Gestión Empresarial

AUTOR

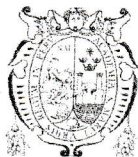
Angel Justo CASTILLEJOS JUÁREZ

ASESOR

Dr. Cesar Augusto BELLIDO SALCEDO

Lima, Perú

2019



**ACTA DE SUSTENTACIÓN Nº 022 FCA-UPG-2019 PARA OPTAR
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGISTER EN ADMINISTRACIÓN**



En la Ciudad Universitaria, a los treinta días del mes de mayo del año dos mil diecinueve, siendo las quince horas, en el aula 404 de la Facultad de Ciencias Administrativas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos; ante el Jurado Examinador, **PRESIDIDO** por el **DR. AUGUSTO HIDALGO SÁNCHEZ**, e integrado por los miembros: **DR. CESAR AUGUSTO BELLIDO SALCEDO (Asesor)**, **DRA. JUSTINA URIBE KAJAT (Miembro)**, **DRA. CLEOFÉ MARITZA VERASTEGUI CORRALES (Miembro)** y el **DR. CARLOS MANUEL DÍAZ MARIÑOS (Miembro)**; el postulante al grado de **MAGISTER** en **ADMINISTRACIÓN** con mención en **GESTIÓN EMPRESARIAL**, don **ANGEL JUSTO CASTILLEJOS JUÁREZ**, procedió a hacer la exposición y defensa pública de su Tesis titulada: **"PERTINENCIA DEL IMPUESTO A LA RENTA Y LA EFICIENCIA EN LAS EMPRESAS DEL RUBRO METALMECÁNICO DE LA ZONA INDUSTRIAL INFANTAS EN EL AÑO 2015"**. Con el propósito de optar el grado de **MAGISTER** en **ADMINISTRACIÓN** con mención en **GESTIÓN EMPRESARIAL**.

Concluida la exposición y absueltas las preguntas, de acuerdo con lo establecido en el **Artículo 61º** del Reglamento para el Otorgamiento del grado de **MAGISTER** en **ADMINISTRACIÓN** con mención en **GESTIÓN EMPRESARIAL**, los miembros del Jurado Examinador, procedieron a asignar la calificación siguiente:

Aprobado (14)

Acto seguido, el Presidente del Jurado recomienda a la Facultad de Ciencias Administrativas OTORGAR el grado de **MAGISTER** en **ADMINISTRACIÓN** con mención en **GESTIÓN EMPRESARIAL**, a don **ANGEL JUSTO CASTILLEJOS JUÁREZ**. Se extiende la presente Acta en cinco originales y siendo las 16:30 horas se da por concluido el Acto Académico de sustentación, firmando sus miembros en señal de conformidad.

DR. AUGUSTO HIDALGO SÁNCHEZ
PRESIDENTE

DR. CESAR AUGUSTO BELLIDO SALCEDO
ASESOR

DRA. JUSTINA URIBE KAJAT
MIEMBRO

DRA. CLEOFÉ MARITZA VERASTEGUI CORRALES
MIEMBRO

DR. CARLOS MANUEL DÍAZ MARIÑOS
MIEMBRO

A la memoria de mi madre.

Índice General

Carátula	I
Dedicatoria	II
Índice General	III
Lista de cuadros	VI
Resumen	VII
Abstract	VIII

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Situación Problemática	1
1.2 Formulación del Problema	7
1.2.1 Problema general	7
1.2.2 Problemas específicos	7
1.3 Justificación teórica	8
1.4 Justificación práctica	9
1.5 Objetivos	10
1.5.1 Objetivo general	10
1.5.2 Objetivos específicos	10
9	
1.6 Hipótesis	11
1.6.1 Hipótesis general	11
1.6.2 Hipótesis específicas	11

CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO

2.1	Marco filosófico y epistemológico de la investigación	12
2.2	Antecedentes de la investigación	19
2.3	Bases teóricas	22
2.3.1	Individuo, Estado y Sociedad	22
2.3.2	Políticas económicas	29
2.3.2.1	Política monetaria	29
2.3.2.2	Política fiscal	31
2.3.2.2.1	Política fiscal como instrumento de equidad	33
2.3.2.2.2	Política fiscal como instrumento de gestión macroeconómica	35
2.3.3	El Sistema Tributario	39
2.3.3.1	Limitaciones del Sistema tributario	41
2.3.3.2	El Sistema Tributario Peruano	43
2.3.3.3	Principios Tributarios	54
2.3.4	La Renta	70
2.3.4.1	El Impuesto	72
2.3.4.2	El Impuesto a la Renta	74
2.3.4.3	El Impuesto a la Renta peruano	80
2.3.5	La Eficiencia	104
2.3.6	El sector metalmecánico	108

CAPÍTULO 3: METODOLOGÍA

3.1 Tipo y Diseño de Investigación	114
3.2 Población de estudio	115
3.3 Tamaño de muestra	115
3.4 Técnicas de recolección de datos	116

CAPÍTULO 4: RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1	Análisis, interpretación y discusión de resultados	118
4.2	Pruebas de hipótesis	165
4.3	Presentación de resultados	174

CAPÍTULO 5: IMPACTOS

5.1.	Propuesta para la solución del problema	180
5.2.	Costos de implementación de la propuesta	183
5.3.	Beneficios que aporta la propuesta	183

CONCLUSIONES	185
---------------------	-----

RECOMENDACIONES	188
------------------------	-----

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	190
-----------------------------------	-----

ANEXOS	197
---------------	-----

Lista de Cuadros

Cuadro 1: Presión Tributaria del Gobierno Central - Perú 2004-2015	2
Cuadro 2: Informalidad de la fuerza laboral en el Perú 2008-2015	3
Cuadro 3: Ingresos Tributarios del Gobierno Central - Perú 2014-2015	4
Cuadro 4: Evolución del impuesto a la Renta Empresarial en América Latina 1980-2014	
77	
Cuadro 5: Evolución del impuesto a la Renta Empresarial Peruano	87
Cuadro 6: Impuesto a la Renta como % del PBI Perú 2004-2015	87
Cuadro 7: Recaudación por Impuesto a la Renta Empresarial-Perú 2004-2015	87
Cuadro 8: Recaudación del Impuesto a la Renta Empresarial por sectores - Perú 2015	88
Cuadro 9: Principales Gastos Tributarios -Perú- Proyección 2017	96
Cuadro 10: Variación porcentual del PBI Manufacturero-Perú 2006-2015	108
Cuadro 11: Tasa anual de variación del PBI en el Perú - 2008-2015	108
Cuadro 12: Exportaciones FOB del Sector Metalmecánico - Perú 2004-2015	111

Resumen

La presente investigación intenta sentar las bases de una discusión no desarrollada, acerca de la continuidad del Impuesto a la Renta empresarial en el Sistema Tributario Peruano, evaluando sus efectos sobre la eficiencia y el desarrollo de las empresas.

En base a una muestra de 89 empresas pequeñas y medianas del sector metalmecánico de la Zona Industrial Infantas de la ciudad de Lima se hace una evaluación de características del impuesto como: equidad, neutralidad y simplicidad, con el objetivo de obtener evidencia empírica que determine la pertinencia o no del Impuesto a la Renta empresarial y su repercusión en la eficiencia de las empresas.

Resultado del análisis, se determinó que el actual Impuesto a la renta empresarial tiene serios defectos de inequidad, neutralidad y excesiva complejidad, lo cual repercute negativamente en la eficiencia, además es un impuesto que puede ser fácilmente tergiversado, e induce a los empresarios a la realización de prácticas indebidas, que alteran su información contable, insumo vital para una planificación y toma de decisiones adecuada, impidiéndoles alcanzar mayores niveles de eficiencia.

Se concluye que el Impuesto a la Renta empresarial, se relaciona directa y significativamente con la eficiencia en las empresas, impidiéndoles alcanzarla, por lo cual se recomienda reemplazarlo por un nuevo impuesto empresarial que supere tales deficiencias.

El alcance de este trabajo no permite determinar que impuesto debería reemplazar al actual Impuesto a la Renta empresarial, pero sí esbozar algunos lineamientos a tener en cuenta en su diseño.

Abstract

The present investigation tries to lay the foundations of an undeveloped discussion about the continuity of the Corporate Income Tax in the Peruvian Tax System, evaluating its effects on the efficiency and development of companies.

Based on a sample of 89 small and medium-sized companies in the metal-mechanic sector of the Infantas Industrial Zone in the city of Lima, an evaluation of the characteristics of the tax is made as: equity, neutrality and simplicity, with the objective of obtaining empirical evidence to determine the relevance or not of corporate income tax and its impact on the efficiency of companies.

Result of the analysis, it was determined that the current corporate income tax has serious defects of inequity, neutrality and excessive complexity, which negatively affects efficiency, it is also a tax that can easily be distorted, and induces entrepreneurs to carrying out improper practices, which alter their accounting information, vital input for proper planning and decision making, preventing them from achieving higher levels of efficiency.

It is concluded that corporate income tax is directly and significantly related to efficiency in companies, preventing them from achieving it, so it is recommended to replace it with a new business tax that overcomes such deficiencies.

The scope of this work does not allow to determine which tax should replace the current corporate income tax, but it does outline some guidelines to be taken into account in its design.

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

1.1 Situación Problemática

El desarrollo de una nación es concebido como el mejoramiento cuantitativo y cualitativo de sus habitantes y organizaciones y su capacidad para producir bienes y servicios de manera eficiente y eficaz, siendo más avanzada cuando más necesidades de sus ciudadanos es capaz de satisfacer, permitiéndoles una mejor calidad de vida.

Actualmente en Perú, personas y empresas, enfrentan múltiples obstáculos que afectan su desempeño productivo: informalidad del mercado, deficiencias serias en infraestructura¹, salud, educación y capacitación, inseguridad ciudadana y jurídica, falta de apoyo financiero, así como un inadecuado sistema tributario.

Estas son algunas cifras sobre la situación del país según el Ministerio de Economía y Finanzas MEF (2016) en su *Análisis del rendimiento de los tributos 2015*: La tasa de crecimiento del PBI fue 3.25%, la presión tributaria del Gobierno Central 14.7% del PBI (ver cuadro 1), recaudación de ingresos tributarios del Gobierno Central 90,262 millones de soles, el déficit de balanza comercial fue 3,150 millones de US\$, el tipo de cambio promedio 2015 fue 3.19 soles por dólar US\$ (se incrementó 12.2% nominal respecto al del 2014), la Inflación anual fue 4.4%; y según el Fondo Monetario Internacional FMI (2016) la tasa de desempleo fue 6 %.

¹ La brecha en infraestructura para el periodo 2016-2025 se estima en US\$159,549 millones, según la Asociación para el Fomento de la Infraestructura Nacional AFIN, en su publicación: *Un Plan para salir de la pobreza: Plan Nacional de Infraestructura 2016-2025*. (2015, p.3)

Cuadro 1: Presión Tributaria del Gobierno Central - Perú 2004-2015
en % del PBI

Año	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
% del PBI	13.7	14.4	15.9	16.4	16.4	14.4	15.4	16.1	16.6	16.4	16.6	14.7

Fuente: MEF (Agosto 2016) Elaboración propia

Cifras no tan dramáticas, pero que muestran desaceleración y enfriamiento; sin embargo, el deterioro de ciertos indicadores de desarrollo social revelan que los sectores de menos recursos son quienes soportan el mayor peso de la coyuntura: en educación, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE (2016) el gasto per cápita en el 2015 fue US\$2,000 al año por alumno², según el Colegio Médico del Perú (2016) en el 2015 los niños menores de 5 años con desnutrición crónica fueron el 14.4%, la mortalidad infantil fue 15 por cada mil nacidos vivos³, la Organización Mundial de la Salud OMS indica que en el 2014 el gasto total anual en salud per cápita fue US\$ 656.18⁴.

Según el Instituto Nacional de Estadística e Informática INEI (2016) el ingreso real promedio per cápita mensual en el 2015 fue 886 soles, siendo 1,027 soles en el área urbana y 432 en el rural. El coeficiente de Gini⁵ para los ingresos fue 0.44; analizando por deciles, al decil más alto le corresponde 2,939 soles mientras que al más bajo 155 soles mensuales, lo cual muestra la enorme desigualdad en el nivel de ingresos.

El 21.77% de la población (6'782,000 personas) se encontraban en situación de pobreza, es decir, un nivel de gasto inferior al de la *canasta básica de consumo compuesto por alimentos y no alimentos*, mientras el 4.07% de la población (1'266,000 personas) se encontraban en situación de pobreza extrema, un nivel de gasto inferior al de la *canasta básica de consumo de alimentos*; de los cuales el 69.1% se concentra en la Sierra, 20.6% en la Selva y 10.3% en la Costa.

² En promedio, los países de la OCDE gastan en educación 10,220 US\$ por alumno al año.

³ El índice de *mortalidad infantil* está referido a los niños que fallecen durante su primer año de vida.

⁴ El promedio de gasto total en salud per cápita de países de América Latina es de US\$ 714 anuales.

⁵ El coeficiente de Gini es una medida del grado de desigualdad, toma valores entre 0 y 1, donde 0 indica perfecta igualdad en el reparto y 1 perfecta desigualdad.

Según el INEI en su boletín “Demografía Empresarial en el Perú” en el año 2014 se crearon 262,973 empresas, es decir, Perú es uno de los países con el mayor número de emprendedores, pero cerraron 163,729 empresas, casi el 62% de éstas; según este mismo organismo en su nota de prensa N°105 publicada el 14 de junio 2016 el empleo informal absorbe el 73.2% de la Población Económicamente Activa ocupada, sin embargo, su valor agregado en el PBI es sólo 19.0%, lo cual evidencia su baja productividad⁶. (Ver cuadro 2).

Cuadro 2: Informalidad de la fuerza laboral en el Perú 2008-2015

Año	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Informalidad	79.1 %	77.2 %	77.1 %	75 %	74.3 %	73.7 %	72.8 %	73.2 %

Fuente: INEI. Elaboración propia

Perú ha crecido en los últimos años, consecuencia de un escenario internacional favorable, complementado con dinamismo de la demanda interna, pero enfrenta ahora desaceleración creciente, motivada también desde el exterior, por la baja de precios de materias primas, desaceleración difícil de frenar, entre otros motivos, porque la mayoría de las empresas peruanas no son competitivas⁷, observándose poca eficiencia⁸.

⁶ Para ahondar el tema de la informalidad véase un trabajo de Juan Augusto Ávila “La Economía Informal y la Tributación en el Perú” ganador del XIV concurso CIAT/AEAT/IEF; interesante también “Causas y consecuencias de la informalidad en el Perú” del economista arequipeño Norman V. Loayza; y para datos estadísticos “Producción y empleo informal en el Perú—Cuenta Satélite de la Economía Informal 2007-2012” INEI de mayo 2014.

⁷ Según el IMD International (Institute for Management Development de Suiza en alianza estratégica con Centrum Católica de Perú), en el Ranking de Competitividad Mundial 2016: *IMD World Competitiveness Yearbook 2016*, Perú se ubica en la posición número 54, de 61 países analizados, repitiendo la ubicación obtenida en el año 2015. Se observa una tendencia negativa, siendo la ubicación en el año 2008 el puesto 35, y en el año 2013 el puesto 43.(pp.3-4)
En relación a la eficiencia en los negocios, Perú se ubica en el puesto 50 del Ranking, siendo la tendencia también hacia abajo, pues en el año 2012 se obtuvo el puesto 40. (p.13)

⁸ El Ministerio de la Producción (2017) en el *Análisis basado en los resultados de la Primera Encuesta Nacional de Empresas 2015* dice: “... se encuentra que el valor de las exportaciones generado por el sector manufacturero es bajo pese a la alta concentración de empresas en dicho sector. Esto se debe a que, de acuerdo al cálculo de la productividad total de factores (PTF) y de la eficiencia técnica, la gran mayoría de subsectores manufactureros se encuentran rezagados y utilizan de forma poco óptima sus insumos productivos” (p.12).

El Sistema Tributario peruano está centrado en dos Impuestos: IGV e Impuesto a la Renta. Según la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), el IGV capta alrededor del 50% de los ingresos tributarios, el Impuesto a la Renta 35%, el Impuesto selectivo al consumo y otros de rango menor completan la recaudación. (ver cuadro 3)

Cuadro 3: Ingresos Tributarios del Gobierno Central - Perú 2014-2015
(en millones de soles)

Ingresos Tributarios	2014		2015	
	Soles	%	Soles	%
Impuesto a la Renta	40,157.1	37.85	34,745.4	34.08
Impuesto General a las Ventas	50,351.7	47.46	51,668.3	50.69
Impuesto Selectivo al consumo	5,134.7	4.84	5,494.7	5.39
A la Importación	1,789.8	1.69	1,774.5	1.74
ITAN	3,513.4	3.31	3,697.2	3.63
Fraccionamientos	814.2	0.77	921.7	0.90
Otros Ingresos	4,336.2	4.09	3,637.1	3.57
Total Ingresos	106,097.0	100	101,938.9	100
- Devoluciones ⁽¹⁾	-10,702.4	-10.09	-11,676.5	-11.45
Ingresos Netos	95,394.7	89.91	90,262.4	88.55

Fuente. SUNAT: Ingresos del gobierno Central Consolidado 1998-2016.

⁽¹⁾ Comprende devoluciones por exportación y devoluciones del Régimen de recuperación anticipada del IGV.

El Estado a través de su ente fiscalizador SUNAT, incrementa esfuerzos y recursos en tecnología y personal, para mantener la recaudación y evitar la evasión, con poco éxito⁹; el sector que actúa en la informalidad es mucho mayor al formal, la base tributaria no se amplía, la recaudación está concentrada en un número reducido de contribuyentes y al no poder sumar nuevos aportantes dirige su accionar a multas y sanciones a los ya existentes por aspectos meramente formales, lo que alienta la informalidad.

Un objetivo de la política fiscal es que las desigualdades sociales disminuyan, sin embargo, estas persisten sin cambios significativos, el gobierno se limita a modificar tasas y reformas ligeras sin mucho sentido que complican el sistema aún más, notándose la falta de un plan integral y la voluntad de diseñarlo.

⁹ Estudios sobre la evasión tributaria en Perú indican que la evasión del IGV en el 2014 fue 31.4% del Impuesto Determinado Potencial (Informe N° 50-2015-SUNAT/5A0000); según estudio de Luis Arias Minaya (2009) la evasión global del Impuesto a la Renta fue de 49%, conformado por la evasión de las Personas Naturales 33% y la evasión del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas 51 %. A similar conclusión llegan Pecho Trigueros, Peláez Longinotti y Sánchez Vecorena (2012): *Estimación del incumplimiento tributario en América Latina: 2000-2010*. CIAT, que cuantifican la evasión del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas en el Perú en 53.1% de la recaudación potencial.

El impuesto a la renta, considerado por un gran sector académico y no académico como el ideal de impuesto, que trata de gravar a las personas y empresas en base a la utilidad que estas obtienen y declaran, muestra un elevado índice de evasión, y es motivo para que la mayoría de empresas realicen acciones deshonestas de defraudación que impiden al Estado poder cumplir con sus objetivos constitucionalmente encargados, además, la complejidad del impuesto hace que muchas personas y empresas tiendan hacia la informalidad, lo cual impide que estas puedan acceder al sistema financiero y mejorar su nivel tecnológico, productivo y de comercialización.

A finales del 2014 el Gobierno decidió disminuir gradualmente el Impuesto a la Renta empresarial¹⁰ del 30% del 2014 a 28% para los años 2015 y 2016, luego a 27% para el 2017 y 2018, finalmente 26% del 2019 en adelante, con la idea de promover crecimiento, pero el 2016 el gobierno Kuczinsky cambió esto volviendo a elevarlo ¹¹ a 29.5% para el 2017 en adelante por otorgamiento de facultades dado por el Congreso.

El cada vez mayor incremento de la competencia entre empresas por los mercados mundiales y el poco sostenido nivel de desarrollo de la oferta nacional en los mercados internacionales ponen de manifiesto la necesidad de evaluar la eficiencia del sistema tributario y de las empresas nacionales y su capacidad para mejorar los actuales índices de crecimiento.

Un sector estratégico es el metalmecánico, que abarca industrias dedicadas a fabricar todo tipo de piezas y partes metálicas, este sector permite encadenamiento productivo tanto hacia adelante como hacia atrás, generando buenas condiciones para un efectivo crecimiento económico. El rubro metalmecánico compuesto predominantemente por micro y pequeñas empresas, tiene baja complejidad tecnológica y nivel de producción no adecuado, pues produce a baja escala, no pudiendo así disminuir costos y lograr niveles adecuados de eficiencia. Considerando que los recursos son limitados, la importancia de la eficiencia resalta, pues ella permitirá que las

¹⁰ Este cronograma de aplicación del impuesto se dio mediante la Ley 30296 Ley que promueve la reactivación de la economía. Publicada el 31 de Diciembre del 2014 en el Diario Oficial El Peruano.

¹¹ Esta medida tributaria se dio con el Decreto legislativo N° 1261 publicado el 10 de Diciembre 2016 en el Diario Oficial El Peruano.

empresas nacionales puedan competir en mejores condiciones; lograr la eficiencia empresarial implica muchos factores: innovación, infraestructura, organización, gestión, mano de obra especializada, educación, salud y un adecuado sistema tributario que sea incentivo, no obstáculo para alcanzarla.

Las empresas tratan de ser competitivas a través de la optimización de sus recursos, en la producción, comercialización y prestación de servicios; las personas obtener mayores ingresos alargando su jornada laboral o con un empleo adicional que les permita mejor nivel de vida, el Estado debería apoyar estos esfuerzos, sin embargo, se observa que éste, a través del Impuesto a la Renta, penaliza la productividad y la eficiencia, así, si un trabajador logra obtener mayor remuneración por su trabajo, más impuesto a la Renta debe pagar, mientras más eficiente sea una empresa y obtenga mayores utilidades más Impuesto tendrá que pagar.

¿El Impuesto a la renta de las empresas desmotiva el espíritu empresarial y emprendedor?, ¿Este impuesto penaliza el esfuerzo y la productividad de los factores de producción?, ¿Se está afectando lo que se produce y aporta a la sociedad, al fondo común?, ¿El impuesto a la renta alcanzado alto nivel de complejidad que obstaculiza la eficiencia?, ¿Este impuesto provoca en el empresario la realización de prácticas indebidas con el fin de disminuir el pago, impidiendo que el Estado recaude lo necesario, y afectando su insumo más importante para mejorar su eficiencia: la información contable?, ¿Se debe cambiar el impuesto a la Renta empresarial?, ¿Buscar otra base de referencia mediante la cual repartir mejor el costo entre los ciudadanos, no penalizar la eficiencia y así inyectar nueva vitalidad a la economía?

1.2 Formulación del Problema

1.2.1 Problema General:

¿En qué medida la pertinencia del impuesto a la renta empresarial se relaciona con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015?

1.2.2 Problemas Específicos:

- ¿En qué medida el nivel de equidad del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015?
- ¿Cómo se relaciona el nivel de neutralidad del Impuesto a la Renta empresarial con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015?
- ¿En qué medida el nivel de simplicidad del impuesto a la renta empresarial se relaciona con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015?

1.3 Justificación teórica

Cifras de las últimas décadas muestran que la pobreza y desigualdades sociales se mantienen en el país y la región, según CEPAL (2010): “América Latina no sólo es la más desigual de todas las regiones del mundo sino que es de las que registran menores avances en esta materia durante los últimos veinte años” (p.16).

Esta elevada desigualdad en la distribución del ingreso y los altos niveles de pobreza exigen la tarea de readecuar la política fiscal, haciéndola herramienta eficaz en el logro de mayor equidad. Como parte de esa tarea es necesario evaluar si es pertinente continuar la aplicación de uno de los principales tributos: el Impuesto a la Renta, o por el contrario buscar nuevas alternativas a través de las cuales personas y empresas contribuyan, sin disminuir su productividad, a lograr una economía estable, justa y sostenible.

La presente investigación se justifica desde una perspectiva teórica, pues a través de ella, se revisan temas como el Estado, la Sociedad y el Sistema Tributario; analizando la pertinencia en la época actual del Impuesto a la renta empresarial, se contribuye así con planteamientos teóricos en evaluar si este impuesto, al margen que sea efectivo en volumen recaudatorio, estaría usando acertadamente a la utilidad como base de referencia para su aplicación, o si podría haber base más conveniente, sobre la cual aplicar el impuesto, aspecto que debe ser analizado con visión amplia, detenida y desinteresada, y no dando por aceptado que el impuesto a la Renta es el mejor y más redistributivo de los tributos, y que su aplicación en la mayoría de países, justifica la aplicación en el nuestro.

En base al análisis realizado se procede a ensayar lineamientos y criterios que aporten al debate de una formulación teórica tributaria respecto del Impuesto a la renta empresarial acorde a la realidad nacional, a sus empresas en su mayoría pequeñas y medianas, sin intención de plantear algo concluyente o definitivo, pues ello conlleva estudios económicos y estadísticos mayores que escapan al alcance y objetivo de esta investigación.

1.4 Justificación práctica

El trabajo busca llamar la atención sobre la importancia de la relación entre tributación justa y cambio social, pues su logro significará mejor nivel de vida de las personas, y si bien no será determinante para un cambio real en la sociedad, si aliviará las precariedades de grandes sectores de la población.

La situación actual de la economía peruana: enfriamiento y creciente desaceleración, hace necesario buscar alternativas que permitan darle nuevo impulso. Un factor influyente en este sentido es el tributario; continuar con pequeños ajustes y reformas ligeras en la idea de combatir la evasión, y aumentar los recaudos, complejiza el sistema cada vez más, haciéndolo más costoso e ineficiente, además de inducir a los empresarios a la realización de prácticas indebidas de evasión y elusión tributaria; por ello la impostergable necesidad de reconsiderar el sistema tributario y sus componentes, entre ellos el Impuesto a la Renta de las empresas, de importancia y repercusión indudable y que debe ser evaluado.

En este trabajo se ofrece evidencia empírica sobre la hipótesis de que el impuesto a la renta empresarial por su naturaleza, características e influencia, se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas, impidiendo alcanzarla, demostración que sin dudas invitará a reevaluarlo, y plantear un nuevo impuesto empresarial que supere tal deficiencia, cambio que mejorará la economía de personas y empresas, la competitividad del Perú en el mercado mundial, atraerá nuevas inversiones y permitirá al Estado cumplir con sus obligaciones de justicia social, en la tarea de alcanzar un desarrollo humano y social integral.

El Impuesto a la Renta peruano incluye a empresas y personas físicas, dada la amplitud y complejidad del tributo se está dirigiendo el análisis únicamente al Impuesto a la Renta de tercera categoría o Impuesto a la renta empresarial obviando el referido al impuesto a la renta de las personas físicas¹², lo que no quiere decir de ningún modo que éste no sea importante.

¹² Se indica que el impuesto a la tercera categoría o Impuesto a la renta empresarial también incluye a los ingresos de las personas naturales que tengan negocios unipersonales.

1.5 Objetivos

1.5.1 Objetivo general

Determinar el nivel de relación de la pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

1.5.2 Objetivos específicos

- Determinar el nivel de equidad del Impuesto a la Renta empresarial y su relación con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.
- Establecer el nivel de neutralidad del Impuesto a la Renta empresarial y su relación con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.
- Determinar el nivel de simplicidad del Impuesto a la Renta empresarial y su relación con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

1.6 Hipótesis

1.6.1 Hipótesis general

La pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

1.6.2 Hipótesis específicas

- El nivel de equidad del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.
- El nivel de neutralidad del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.
- El nivel de simplicidad del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

CAPÍTULO 2: MARCO TEÓRICO

2.1 Marco filosófico y epistemológico de la investigación

El conocimiento no se adquiere sólo por facultad intelectual y deseo personal del sujeto de interpretar la realidad, sino que es consecuencia también de las posibilidades cognitivas de su sociedad en un periodo histórico cultural determinado, las cuales lo ubican y delimitan. Así, un sujeto solo no podría desarrollar conocimiento relevante, necesita conocimientos, teorías, técnicas y forma de ver el mundo de otros sujetos, los que influirán en él.

En el continente americano en los últimos siglos se privilegió el conocimiento producido por las élites científicas y filosóficas europeas que se consideró el “verdadero” conocimiento, fundamentos epistemológicos desarrollados sobre la base de la colonización del mundo, el cual justificaba la dominación y depredación de las regiones invadidas.

La expansión de la globalización -consecuencia del proceso económico capitalista- ha tenido en el conocimiento científico y su uso intensivo en tecnología, factor decisivo de desarrollo y dominación; la monopolización del conocimiento científico y tecnológico por parte de élites euronorteamericanas obligó al resto de países carentes de él, convertirse en simples proveedores de materias primas exigidas por la tecnología, el capital y el mercado, dependencia económica, que trae consigo dependencia política, cultural e intelectual.

La investigación científica latinoamericana intenta desarrollarse, pero adolece de un problema central: falta de autenticidad, sus bases filosóficas¹³ y epistemológicas¹⁴ responden a una realidad que no es la suya, asumiendo

¹³ La filosofía es considerada como la búsqueda del conocimiento, que pretende encontrar sus fundamentos, poniendo en duda los conocimientos previos adquiridos, sometiéndolos a un examen crítico y discusión constante sobre las grandes cuestiones.

¹⁴ La epistemología, rama de la filosofía, abarca aspectos filosóficos que se perciben en el proceso de obtención del conocimiento científico, es la teoría de este proceso, reflexiona y teoriza sobre su validez, sobre cómo se construye, es decir sus fundamentos, principios, hipótesis, métodos y resultados además de su contenido, valor lógico y real, estructura interna de sus teorías y las vinculaciones de estas con la realidad que lo justifican o invalidan.

conceptos éticos, políticos y epistémicos ajenos, dependencia intelectual vigente por la dejadez cómplice y vergonzosa de científicos de esta parte del mundo replicando la doctrina epistemológica occidentalista y eurocentrista, que se irroga un concepto de universalidad, no obstante ser una visión limitada, localizada en la pequeña Europa y desvinculada de la dinámica de la historia.

Ya en 1925 Mariátegui¹⁵ (1979) con su característica lucidez, criticaba este carácter eurocéntrico en la producción del conocimiento, en su obra *¿Existe un pensamiento Hispanoamericano?* decía esto que hoy a pesar de los años lamentablemente sigue vigente:

La civilización occidental se encuentra en crisis; pero ningún indicio existe aún de que resulte próxima a caer en definitivo colapso. Europa no está, como absurdamente se dice, agotada y paralítica. A pesar de la guerra y la posguerra, conserva su poder de creación. Nuestra América continúa importando de Europa ideas, libros, máquinas, modas. (p.7)

Ese poder de creación del que hablaba y reclamaba Mariátegui, falta aún en América latina, esos libros e ideas que se siguen importando y aceptando acríticamente han limitado y neutralizado el conocimiento haciéndolo dependiente, quitándole ambiciones y horizontes propios, se necesita conocimiento endógeno que cuestione la perspectiva eurocéntrica y su pretensión universalista, que cuestione la globalización y la ideología neoliberal, la primacía del mercado y el sistema de acumulación capitalista dominado por los principios: individualismo, competencia y rentabilidad, una epistemología acorde a las necesidades, características, especificidades y circunstancias de América Latina, lo que no implica desechar o descartar conocimiento y riqueza de las teorías convencionales, en una visión dogmática, sino asimilar lo mejor de ellas y adaptarlas críticamente¹⁶ en una concepción holística acorde a la complejidad de la realidad latinoamericana.

¹⁵ José Carlos Mariátegui (1894-1930). Filósofo, escritor, periodista y revolucionario peruano llamado el "Amauta" palabra quechua que significa *Maestro*, es considerado el primer y más importante marxista latinoamericano, su vida y obra es modelo a emular por los hombres y mujeres comprometidos con el cambio social latinoamericano, su originalidad, extraordinaria lucidez de análisis y proyección de pensamiento mantienen su vigencia.

¹⁶ Se asume el pensamiento crítico en el sentido de distinguir, discernir, separar, ubicando los argumentos en el lugar que según el propio punto de vista están, sopesar y evaluar su validez en su afinidad o contradicción con la propia propuesta para tomar distancia si no hay relación entre la teoría y su objeto de conocimiento o aunarse a ellos si esta relación se verifica.

Se realiza el presente trabajo con perspectiva reflexiva no desvinculada de la historia, buscando conexiones entre pasado y presente, explicaciones a conductas y acciones sociales actuales que pueden tener orígenes ancestrales; se realiza asimismo con un ángulo de mirada epistémico crítico que cuestiona una visión neutral¹⁷ ante la desigualdad social que requiere posición comprometida, compromiso de búsqueda del conocimiento no sólo por conocimiento como tal, sino ubicándose en un “desde dónde”, “por qué” y “para qué” es necesaria su búsqueda. Que no sea visión desinteresada de las evidentes contradicciones sociales, ni conocimiento mecánico estéril e intrascendente, sino con sentido y objetivos definidos.

La rigurosidad que exige atenerse a las normas del método científico, no objeta utilizar la investigación como instrumento de transformación y liberación de las mayorías, víctimas del sistema imperante, y de un medio ambiente desvergonzadamente agredido, lo cual demanda responsabilidad ética en el investigador, desde la elección del tema -no por facilismo servil, conveniencia personal o moda, sino convicción- el proceso de producción de datos y reflexión teórica, así como la puesta a disposición de la sociedad de los resultados obtenidos, sean estos, del gusto o no de los sectores dominantes.

¹⁷ La neutralidad en la investigación nos plantea la cuestión: ¿es posible usar una metodología rigurosa y confiable en la búsqueda desinteresada del saber sin otro fin que no sea la búsqueda de la verdad? Actualmente es muy difícil, las investigaciones necesitan recursos y estos se los dan las corporaciones, quienes solo financian aquellos trabajos que les son funcionales, lo cual hace difícil disociar ciencia de productividad y ganancias, manteniendo éstas una relación simbiótica, en la cual el científico ha sido incorporado al aparato productivo como un asalariado más; por otra parte las revistas especializadas solo dan cabida en sus publicaciones a quienes estén dentro de su línea editorial, marginando a quienes la contravengan, o que consideren adheridos a programas de investigación estancados. Esto lo corrobora Lakatos (1987) cuando dice: *“Los editores de revistas científicas rechazarían publicar sus artículos que, en general, constituirían solemnes afirmaciones de una postura o la absorción de una contraprueba (o incluso de programas rivales) mediante reajustes lingüísticos ad hoc. Además las instituciones financiadoras de investigación negarían el dinero”* (p.36).

La ciencia actual no puede y no debe ser neutral, el investigador comprometido no puede evadir esa responsabilidad, debe perseverar y orientarse a encontrar soluciones que serán útiles al bien común, buscar tópicos relevantes en los cuales volcar sus esfuerzos, con o sin subsidios, aunque estos esfuerzos no sean todo lo retribuíbles que él deseara, trabajar por desenmascarar el cinismo de la falsa neutralidad que intentan atribuirle a la ciencia; y no caer en la capitulación que criticaba Adorno (1973): *“Así como una postura estrictamente apolítica se politiza en el contexto de las diversas fuerzas políticas, en la medida en que acaba por no ser sino una capitulación ante el poder, la neutralidad en el dominio de los valores: termina generalmente por subordinarse, de manera no reflexiva a lo que entre los positivistas recibe el nombre de sistema vigente de valores”* (p.71).

Considerando que la realidad está en continuo movimiento¹⁸, y que el conocimiento cambia y se modifica en un constante deconstruir-construir, no siendo algo acabado y definitivo, sino en permanente afirmación-cuestionamiento, que se renueva y enriquece por esa movilidad, variedad y diversidad de la realidad y nuevos avances de la filosofía y la ciencia en un proceso dialéctico sin fin; esta realidad viva, heterogénea, compleja y contradictoria, como la latinoamericana y la peruana en especial: pluriétnica, pluricultural, multirracial y multilingüe¹⁹ con su diversidad cultural, mitos, creencias y costumbres, fusión de la autóctona con las europeas, africanas y asiáticas, que más que sincretizarse fueron entremezcladas en increíble caleidoscopio étnico, racial, musical, culinario y religioso, una cultura autóctona que se resistió a desaparecer bajo una estrategia de aceptación y resistencia, a pesar de la arremetida brutal de la fuerza colonista española²⁰ que trastocó su modo de producción y despojó a los indígenas de sus riquezas, vidas y costumbres, no obstante muchas de estas últimas sobreviven hasta la actualidad; esta heterogeneidad de la realidad obliga

¹⁸ Decía Heráclito de Éfeso allá por la segunda mitad del S. VI a.C. para indicar que todo fluye, que todo cambia en el tiempo: *"En los mismos ríos ingresamos y no ingresamos, estamos y no estamos."* Mondolfo (2007 p.36). Engels (1968) por su parte decía: *"La materia sin movimiento es tan impensable como el movimiento sin la materia"* (p.47)

¹⁹ Según el Mapa Etnolingüístico del Perú 2010 del Instituto Nacional de Desarrollo de Pueblos Andinos, Amazónicos y Afroperuanos (INDEPA) existen en Perú 76 etnias que pertenecen a 16 familias etnolingüísticas. Según Homburger et al (2015) el perfil genético del individuo peruano tiene la siguiente composición étnica: amerindio 68.3%, europeo 26%, africano 3.2%, asiático 2.5%. Según el Instituto Nacional de Estadística e Informática INEI (2007): *"Los datos sobre identificación étnica señalan que el 57.6% de la población se identificó como mestizo, el 22.5% declararon ser quechuas, y en menores proporciones se identificaron con las siguientes categorías: Blanco (4.8%), Aymara (2.7%), de la Amazonia (1.7%). El 9.1% señaló categorías diferentes a las mencionadas o No sabe"* (p.15).

²⁰ Calcular la disminución demográfica en la población indígena de América como consecuencia de la invasión española en 1532, y los daños al patrimonio cultural, social y económico americano, es muy difícil, porque lo que llega a conocerse después son las versiones de los vencedores, narraciones de conquistadores y cronistas españoles de la época que tergiversaban las cifras de acuerdo a su conveniencia en los informes a España, incluso en los investigadores actuales esto es materia de conjeturas, algunos disminuyen las cifras con el fin de minimizar los hechos y otros seguramente las maximizan, de lo que no hay duda es de que la población autóctona fue cruelmente diezmada, víctimas del genocidio europeo por la diferencia en el poder de fuego de las armas en los enfrentamientos entre españoles e indios, el trabajo forzado en las minas, el hambre, las condiciones de injusticia y abuso extremo y las enfermedades infecciosas que trajeron los españoles a América, como sarampión, viruela, neumonía, cólera, sífilis, etc. contra las cuales los nativos –acostumbrados a un ambiente sano y ecológicamente equilibrado- no habían desarrollado defensas inmunológicas, epidemias que ocasionaron grandes tragedias. Sin embargo Glave (2009) dice, parece muy acertadamente: *"Las epidemias fueron la epidermis del drama; el hambre y la desesperación, la entraña"* (p. 316).

que las teorías no deban ser aplicadas generalizándolas como modelo único, sino de acuerdo a esas particularidades y especificidades de cultura, etnia y valores de la sociedad, es por esos considerandos que este trabajo intenta no caer en la linealidad y la simpleza ni ser encasillado por alguna escuela de pensamiento definida, pretende reflexionar e interpretar la realidad con un enfoque no rígido sino abierto, ecléctico²¹ y plural pero crítico considerando que el objetivo es acercarse a la verdad y la mejora de la condición humana, y si en ese afán, el análisis puede verse reforzado y enriquecido con aportes de esas escuelas, se asimila e incluye analizando posibles coincidencias, complementariedades o discrepancias con la propuesta aquí enunciada, que puede ser discutida, criticada y evaluada en vistas a su afinación.

El enfoque es –o al menos intenta ser– también dialéctico²², en la consideración que el enfoque epistemológico dialéctico se orienta a concebir el análisis del problema como parte de un proceso social, asimismo como su

²¹ El término “ecléctico” ha sido a través del tiempo menospreciado, vapuleado y en algunos casos utilizado peyorativamente, el eclecticismo como corriente de pensamiento, considerada escuela menor entre las corrientes filosóficas, criticada por Hegel, Marx, Engels, Lenin y Gramsci, entre otros, como vacilación, incoherencia y oportunismo ideológico o político, igualmente muchos seguidores marxistas equipararon eclecticismo y revisionismo teórico; sin embargo el eclecticismo ha tenido presencia constante en forma abierta o no, desde Plutarco, Cicerón, Séneca, Bacon, Descartes, Hobbes y otros grandes pensadores que son resultado de la asimilación de distintas perspectivas de otros que los precedieron. Ninguno, ni Platón (unifica los principios de Pitágoras, Heráclito, y Parménides), Kant (hace una síntesis del Racionalismo y el empirismo y forma su Lógica trascendental) ni Marx y Engels (escogieron lo mejor de la dialéctica de Hegel y el materialismo francés) ni Einstein, Freud o Newton, han producido su conocimiento desde cero, lo han hecho apoyándose en distintas perspectivas, mejorándolas y enriqueciéndolas, en Perú es destacable la concepción Mariateguista del Marxismo; es pues notoria la existencia de grandes aportes que se pueden encontrar y rescatar en diversos autores y escuelas de pensamiento, claro que esto no es tarea sencilla, exige ardua labor de estudio y buen criterio en escoger las premisas compatibles sin articular aquellas que no se compartan por ser inconsistentes con las propias. Se toma aquí el eclecticismo como oposición al sectarismo y dogmatismo del pensamiento único, uniformizador y totalitario, tampoco como un sumar o yuxtaponer ideas en forma acrítica, sino como visión no rígida, de apertura crítica, valoración teórica previa, elección consciente, coherencia, perspectiva, objetivos determinados y fundamentados.

²² Se asume la dialéctica como un modo de pensamiento crítico que permite comprender el proceso del automovimiento y autodesarrollo histórico de una totalidad orgánica: la sociedad, como un modo de pensamiento requerido para entender esa totalidad; modo en donde el pensamiento se hace inmanente a su contenido; como método de estudio de las contradicciones reales en la sociedad cuya contradicción principal es entre capital y trabajo, una sociedad basada en la compraventa del trabajo, que supone dos polos, uno propietario de los medios de producción y otro que solo posee su fuerza de trabajo y que está obligado a venderla para asegurar su supervivencia, una contradicción objetiva, viva, palpable, no supuesta, y entendiendo que la historia es un suceder sujeto a las contradicciones y lucha de clases, que el método dialectico permite entender, una historia sujeta a contradicciones antagónicas pero con un final abierto, que no es una historia ineluctable y predestinada sino contingente, cuya contingencia depende en mucho de lo que haga la ciencia y los científicos comprometidos.

autoconciencia crítica, la cual emerge de la relación conflictiva de la teoría con su objeto de conocimiento: la realidad, que es la que plantea los problemas, en este caso la materia tributaria, nunca ajena a la economía y la política, sino todo lo contrario, y a uno de los pilares del sistema tributario: el impuesto a la renta, que como todo impuesto es medio para asegurar el sostenimiento del Estado, y que éste es herramienta para mantener el sistema imperante, sistema que debe ser visto como una totalidad en el que no hay elementos aislados; este enfoque totalizador exige ver la realidad en el proceso investigativo en su integridad, diversidad de aspectos e historicidad. El enfoque dialéctico apoya ir del desconocimiento al conocimiento a partir de la percepción, al pensamiento abstracto y de ahí a lo concreto.

En una realidad en la cual se manifiestan marcadas contradicciones que se presuponen y niegan al mismo tiempo, reflejando la esencia del objeto estudiado en su unidad y negación a la vez, manifestación que constata el permanente cambio y transformación de la realidad, y entendiendo también la dialéctica como la capacidad de analizar los puntos de vista contrarios, de encontrar la base de su fuerza, la lógica de sus planteamientos, sus objetivos mediatos e inmediatos, sopesar su valor rescatable para una nueva propuesta de sociedad, pero también para exponer sus debilidades, tratando de no caer en un monólogo sino en dialogo abierto, con voluntad de apertura evaluando las ventajas y desventajas del Impuesto a la Renta, y dejando planteadas a futuros estudios el evaluar las implicancias y posibilidades que tendría un impuesto similar en el futuro, en un nuevo orden no capitalista.

Es así una visión, donde la búsqueda del conocimiento se entiende como un proceso abierto a todas las posibilidades ofrecidas por la realidad compleja, en la cual el investigador, como sujeto activo, académico pero político a la vez, inmerso en el contexto económico, político, ambiental, capaz de aportar en la transformación de la realidad, que busca el cambio social, que no se limita a un trabajo descriptivo y funcional sino crítico y reflexivo que sume en la construcción de un nuevo orden social: objetivos temporales, que serán mejorados indudablemente, pero que ahora implica no aceptar porque sí cuestiones -como la forma de tributar- impuestas por usos, costumbres o

intereses de las clases dominantes, sino cuestionarlas, evaluando su eficacia o ineficacia demostrada a lo largo de los años y su repercusión para la sociedad, demostrado lo cual, poder construir otras perspectivas teóricas desde las cuales plantear nuevas formas de actuar -entre ellas de tributar- y responder a la injusta desigualdad imperante y al deterioro y depredación del medio ambiente.

Igualmente el análisis es parte de una visión en la cual se considera que la empresa no es un ente alejado de la sociedad ni exterior a ella, es parte importante de ella, opera en un entorno con el cual debe mantener cierta armonía porque depende de él y él se beneficia o perjudica por el comportamiento de la empresa y sus decisiones, por tanto los problemas sociales la involucran; el estudio de esta relación, compleja en todas sus dimensiones por la naturaleza de los involucrados, abarca diferentes áreas del conocimiento: sociología, ciencias políticas, económicas, administrativas y ambientales, disciplinas contiguas que comparten contenidos y saberes en pos de dar soluciones integrales; así, no se podrá entender, y menos plantear soluciones, a los problemas de la empresa en forma aislada, desvinculada del resto de la sociedad y los elementos a los que está ligada, problemas que deben encararse dentro de una reflexión transdisciplinaria²³ y plural que guíe la tarea de alumbrar soluciones en beneficio del bien común.

Dada la crisis del capitalismo en su vertiente neoliberal y la doctrina epistemológica occidentalista que lo sustenta, el reto del nuevo tipo de intelectual necesario en las actuales circunstancias es poder identificar el nexo de su trabajo con la sociedad, tomar posición y trabajar para lograr construir una filosofía y epistemología latinoamericanas.

²³ La especialización cognitiva con el objetivo de lograr mayor profundización y productividad del conocimiento, puede ocasionar pérdida de visión al concentrarse en pequeñas porciones de la realidad, visión parcelaria que pierda la capacidad de comprender la complejidad. La perspectiva de transdisciplinariedad tiene como objetivo evitar la fragmentación y reduccionismo del conocimiento y tratar de comprender las complejas realidades del mundo actual, no rechazando las contribuciones de las ciencias individuales sino integrándolas en un contexto mucho más amplio en la búsqueda de una integralidad del saber, lo cual implica hibridación, integración, colaboración y dialogo de saberes de las diferentes disciplinas en la consideración de la complejidad de la realidad. Al respecto Fritas, Morin y Nicolescu en la *Carta de la Transdisciplinariedad* en el art. 3 dicen: “La transdisciplinariedad complementa el enfoque disciplinario. Hace emerger de la confrontación de las disciplinas, nuevos resultados que se articulan entre ellos; nos ofrece una visión de la Naturaleza y de la Realidad”. Nicolescu (1996). *La Transdisciplinariedad. Manifiesto*. Traducción de Núñez-Dentin. (p.123)

2.2 Antecedentes de la investigación

Estudios anteriores que evalúen la pertinencia del impuesto a la renta empresarial peruano lamentablemente no han sido encontrados, lo que si hay son muchísimos libros, tratados, artículos y otros que analizan cuestiones aplicativas del impuesto y sus múltiples modificatorias -tratando de acomodarlo a las circunstancias coyunturales- o descifrar algunas de sus numerosas complejidades, pero no un cuestionamiento al fondo del asunto, que es la permanencia del impuesto a la Renta empresarial en el sistema tributario peruano; no obstante aquí se reseñan algunos trabajos de autores no nacionales que de cierta manera analizan la viabilidad del impuesto:

Benguria²⁴ (2007), en su *Estudio del Impacto de la Estructura Tributaria sobre el crecimiento*, se traza el objetivo de tener evidencia empírica de que el cobro de impuestos distorsiona las decisiones y resta eficiencia a la economía y que distintos tipos de impuestos tienen un impacto distinto sobre el crecimiento, poniendo énfasis en la distinción, de los países desarrollados y economías emergentes, considerando los impuestos de mayor relevancia: el impuesto a la renta, el impuesto al consumo y el impuesto al comercio internacional, buscó determinar a nivel macroeconómico el rol del gobierno en el crecimiento, tanto a través del gasto como del financiamiento.

La evidencia provino de un panel de 75 países con observaciones entre los años 1975 y 2000. La estrategia consistió en realizar regresiones en la línea de Barro (1991) y trabajos posteriores, incluyendo las variables que reflejan la estructura tributaria, y realizando un análisis de sensibilidad sobre estas para evaluar su robustez.

El autor resuelve indicando que tiene un impacto positivo sobre el crecimiento tener una menor proporción de la recaudación proveniente del impuesto a la renta y el impuesto al consumo, y que el impuesto al comercio internacional tiene un coeficiente positivo, lo que interpreta asumiendo que es menos distorsionador que otros impuestos, pero luego indica haber

²⁴ Felipe Benguria Depassier. Magister en economía chileno.

encontrado que hay un impacto negativo sobre el crecimiento, si es que la región tiene en promedio un impuesto menor.

En el caso del impuesto a la renta, indica que éste está asociado negativamente al crecimiento, tanto por sí mismo, como al estar por sobre el promedio regional. Asimismo asevera que una caída de 10 puntos porcentuales en la proporción del impuesto al ingreso, se asocia a un alza de entre 0.1 y 0.18 puntos porcentuales en la tasa de crecimiento en la muestra para todos los países, y entre 1.6 y 2.8 para países en vías de desarrollo.

Concluye diciendo que si se busca una estructura tributaria que fomente (o no entorpezca) el crecimiento económico de largo plazo sus evidencias apoyan las reformas tributarias que, a carga tributaria constante, tienden a concentrar los impuestos en el impuesto al consumo, tales como las reformas de “flat tax” llevadas a cabo en países de Europa Oriental.

Vergara²⁵ (2009), con la investigación: *Impuesto a la empresa: Elasticidad de la base imponible*, explora la sensibilidad de la base imponible en las empresas ante cambios en la tasa de impuesto corporativa, con el objetivo de proporcionar un insumo para el estudio del efecto en bienestar de este instrumento tributario. Manifiesta que los esfuerzos que realizan las firmas para disminuir la carga impositiva implican distorsiones para la economía. Si estas distorsiones dependen de la tasa de impuesto, pueden representarse en una elasticidad, donde una mayor elasticidad implica que el impuesto corporativo trae consigo mayores pérdidas de eficiencia y, por lo tanto, sería conveniente analizar instrumentos tributarios alternativos que presenten menos distorsiones.

Llegando a la conclusión que la base imponible reportada por las empresas, puede verse afectada por los impuestos por diversos motivos. En primer lugar las empresas pueden alterar la estructura de la organización, alterando el momento en que se declara, disminuyendo la inversión, aumentando la razón deuda patrimonio o adquiriendo empresas para aprovechar sus deducciones y créditos. Otra forma de alterar el pago de impuestos, es sub-declarar, es decir evadir.

²⁵ Constanza Isabel Vergara Delgadillo. Magister en economía Chilena.

Los resultados de este trabajo muestran que la relación entre la base imponible con la rentabilidad después de impuestos está en torno a -1 , lo que implica que un aumento de un uno por ciento en la tasa de impuesto lleva a una disminución en la base imponible de 0.2%, aunque refiere podría ser mayor, en valor absoluto, debido a que existen sesgos en la estimación. Además, encuentra que la elasticidad de la base imponible frente a cambios en la tasa de impuesto difiere entre sectores económicos lo que podría significar que los distintos sectores tienen distintas posibilidades de disminuir su carga impositiva.

Hall & Rabushka²⁶ (2007) en su obra *Flat Tax* plantean cambiar el impuesto a la renta por un Impuesto Parejo de tasa de plana, ellos hacen una crítica al impuesto a la Renta y a las condiciones impositivas de Estados Unidos, si bien son aspectos diferentes a la realidad impositiva peruana, el argumento central es un importante aporte al debate.

La propuesta consiste en fijar una tasa de impuestos plana, igual para todos, que afecte la renta generada por la empresa, restándole la inversión fija en infraestructura física y equipamiento, así como al ingreso de las personas en similar porcentaje, independientemente de la procedencia y volumen de ingresos. Los autores hacen una demostración que su propuesta genera ahorros reales, producto de la disminución de costos directos e indirectos incurridos por los contribuyentes en asesorías tributarias, legales, contables, auditorías y litigios. Asimismo, de los costos emocionales que podrían ser incuantificables pero que inciden en la eficiencia de personas y empresas. Otra ventaja que mencionan es que estimulará el crecimiento económico y la inversión, reducirán las tasas de interés, déficits presupuestarios, y aumentara la conciencia tributaria.

Se discrepa con algunos de los planteamientos de los autores, pues su propuesta rompe con ciertos esquemas actuales importantes, por ejemplo la posibilidad de un impuesto parejo contraviene el principio de la progresividad de los impuestos, sin embargo su planteamiento muestra un gran avance en cuanto a la falta de simplicidad que se cuestiona en el Impuesto a la Renta.

²⁶ Robert E. Hall (1943) y Alvin Rabushka (1940). Economistas estadounidenses.

2.3 Bases teóricas

2.3.1 Individuo, Estado y Sociedad

La vida en sociedad obliga respetar ciertas normas y compartir los gastos necesarios de tal convivencia, para administrar esos gastos, arbitrar en los conflictos y hacer cumplir tales normas, las personas crearon diferentes formas de organización, estos entes sociales, a través del tiempo han venido cambiando en su composición y objetivos primigenios, desde formas organizativas simples hasta las complejas instituciones que existen hoy y que es llamado Estado. Locke²⁷ (1981) lo graficaba así en su estado de naturaleza:

Ese poder que todos los hombres tienen en el estado de naturaleza y del que se desprenden, entregándolo a la sociedad en todos los casos en que ésta puede servirles de salvaguardia, consiste en poner en acción aquellos medios de salvaguardia de sus propiedades que juzgan buenos y compatibles con la ley natural, y de castigar en los demás el quebrantamiento de esa ley natural, para asegurar razonablemente, hasta donde sea posible, su propia salvaguarda y la del resto del género humano. (p. 1321)

Locke atribuye así al Estado una función de protección a los derechos -a la vida, a la propiedad y a la libertad- de los ciudadanos, de decisión en controversias, con poder de arbitrar y sancionar a aquellos que quebranten las leyes, es por ese objetivo que el hombre lo crea y está dispuesto a desprenderse de parte de sus bienes para solventarlo, en aras del bien común.

Se discrepa con Locke pues él manifiesta que en su estado de naturaleza los hombres se desprenden de *sus propiedades*, pero el hombre por su condición física frágil y desde que aparece sobre la tierra no fue solitario, sino un ser social tanto para la producción de su entorno material como por su propia reproducción, compartiendo y transmitiendo los conocimientos

²⁷ John Locke (1632-1704). Filósofo y médico inglés, representante del empirismo, considerado padre del liberalismo moderno, decía que la soberanía emana del pueblo; que la propiedad, la vida, la libertad y el derecho a la felicidad son derechos naturales de los hombres, anteriores a la constitución de la sociedad. Sostenía que el Estado nace de un “contrato social”, y rechazó la doctrina del origen divino del poder.

obtenidos a sus descendientes y protegiéndose mutuamente ante las fuerzas de la naturaleza, y social fue también la propiedad, por lo tanto no podía desprenderse de *sus propiedades*, porque no las tenía, tales bienes eran comunitarios.

La forma organizativa primera fue para organizar y repartir entre sus miembros las tareas necesarias para satisfacer necesidades básicas, preparar fuerzas de defensa ante el ataque de otras poblaciones, y también para la mediación en desacuerdos por el surgimiento de discrepancias internas que son inherentes a la condición humana, cuestión natural entre seres con diferencias en el pensar.

La necesidad de producir para satisfacer necesidades y la diferencia en las capacidades para la realización de las tareas trae consigo una determinada forma de distribuirse las tareas productivas, y esa distribución del trabajo lleva a la creación de ciertas elites por la actividad desarrollada: organizativa, productiva, militar, mágico-religiosa, o de alguna otra habilidad, las cuales obtienen ciertos beneficios que las van diferenciando, y es entonces que como consecuencia de la división del trabajo esa organización básica, ideal, protectora, creada por iguales, garante de los derechos individuales, con sincera intención de entendimiento mutuo y solución de disputas, se difumina en buenas y honrosas intenciones, cuando los individuos diseñan y modifican determinada forma de organización, fijando un conjunto de normas de conducta que establece relaciones entre sus miembros, relaciones no predeterminadas por la naturaleza sino consecuencia de actos de personas que las diseñaron y modificaron estableciendo relaciones de dominio y poder de un grupo sobre otro, justificando la paulatina apropiación de los excedentes producidos y la prolongación del derecho natural sobre la propiedad de sus bienes particulares²⁸, hacia los bienes que son propiedad de la comunidad y entre ellos el principal medio de producción: la tierra, y es entonces que esta institución se transformó mostrando un duro rostro de

²⁸ La propiedad de los bienes de uso y de consumo particulares como el vestido, utensilios de limpieza personal, y otros, es derecho natural del hombre como lo es la propiedad de todos los hombres sobre la totalidad de los bienes de la tierra, pero el reparto o apropiación particular de estos bienes por parte de los hombres eso no fue natural, fue a través de la violencia ejercida por unos cuantos y amparado por el derecho positivo.

explotación y dominación de hombres sobre hombres, que se fue agudizando a través del tiempo, formando clases sociales dominantes y dominadas, utilizando las dominantes todo tipo de argumentos para convencer a las dominadas que era esa una relación natural.

Esta institución se convierte así, en la que representa y ejerce el poder político protegiendo los privilegios de las clases dominantes, y ha venido funcionando y evolucionando en el tiempo bajo diferentes formas, pero siempre con el mismo objetivo, disfrazando su accionar de acuerdo al tiempo y realidad en la que ejercía su poder, institución que es llamada: Estado.

El poder político necesita legitimarse y justificarse y lo hace liderando acciones de mantenimiento de la paz y el orden, administrando los recursos obtenidos de los ciudadanos para la realización de obras sociales necesarias para que la actividad económica de los poseedores de los medios de producción se incremente, justificándose con el argumento de organizar el trabajo de los ciudadanos productores, y protegerlos de posibles crisis económicas, o ejércitos invasores, pero que en el fondo tiene como tarea principal mantener el orden imperante y si algunos ciudadanos osan cuestionar el orden establecido, es el Estado, premunido de las normas y con el sostén del poder económico tras de sí, quien se encarga de acallar las voces discordantes, los propietarios lo controlan y usan para defender sus “derechos” por medios pacíficos o violentos si es necesario.

Respecto a la dominación y violencia que utiliza el Estado como medio para sostenerse decía Max Weber²⁹ (1998):

El Estado como todas las asociaciones o entidades políticas que históricamente lo han precedido, es una relación de dominación de hombres sobre hombres, que se sostiene por medio de la violencia legítima (es decir, de la que es considerada como tal). Para subsistir necesita, por tanto, que los dominados acaten la autoridad que pretenden tener quienes en ese momento dominan. (p.3)

²⁹ Maximilian Karl Emil Weber (1864-1920). Filósofo, economista, jurista y sociólogo alemán, uno de los fundadores del estudio moderno de la sociología y la administración pública, ideó el individualismo metodológico que consistía en explicar los fenómenos sociales a través del actuar de los individuos, destacó la importancia de los elementos culturales, morales y religiosos en la evolución histórica, en oposición al determinismo económico.

El accionar del Estado tiene un carácter político, y responde a los intereses de la clase dominante que es la que finalmente creó las normas que lo rigen, y en las cuales reposa el poder otorgado, Córdova³⁰ (1976) al respecto manifiesta lo siguiente:

No es la voluntad de la clase dominante la que se esconde detrás del poder político: es la misma constitución de la sociedad la que determina que el Estado no pueda servir a la sociedad sino como Estado de clase, como Estado de los propietarios privados. (...) al poner como fundamento del derecho en general el derecho de propiedad y todos los derechos derivados que le son inherentes, el Estado no tiene necesidad de “interpretar” la “voluntad de la clase” dominante. (p.63)

El Estado no tiene que esforzarse en interpretar esta voluntad, solo tiene que hacer su tarea, y ella está diseñada en las normas que tiene que cumplir y hacer cumplir, siendo la primera y más importante: el respeto a la propiedad privada, y es a partir de ella que se diseñan todas las demás; la institución política tiene así la base de su estructura legal y jurídica.

Zippelius³¹ (2004) refiriéndose a esta institución dice que si bien es garantía del orden y paz interna de los ciudadanos también es una amenaza dado el poder que ejerce:

El surgimiento de un poder estatal soberano, esto es, la consolidación del poder político en el Estado, contribuyó a establecer una situación política ordenada y a garantizar la paz del Derecho; pero el poder que era suficientemente fuerte para proteger a los ciudadanos lo era también para oprimirlos y disponer arbitrariamente sobre el Derecho. (p.340)

Pero una situación política ordenada como dice Zippelius es inestable en el tiempo dada la contradicción existente entre clases dominantes y dominadas: unos no producen y sin embargo poseen los excedentes y los medios de producción y los otros que producen no pueden retener los excedentes y su único medio de producción es su fuerza de trabajo, y llegarán a un punto en que sean conscientes de su situación y se rebelen ante esa “paz del Derecho”.

³⁰ Arnaldo Córdova (1937-2014). Jurista, investigador y politólogo mexicano, escribió sobre la formación del pensamiento político en México, entre otros temas.

³¹ Reinhold Zippelius (1928). Jurista alemán, constitucionalista, sus temas incluyen la legitimación y el cultivo de la democracia.

Sobre el papel que cumple el Estado decía Engels³² (1985):

Pero a fin de que estos antagonismos, estas clases con intereses económicos en pugna, no se devoren a sí mismas y no consuman a la sociedad en una lucha estéril, se hace necesario un poder situado aparentemente por encima de la sociedad y llamado a amortiguar el choque, a mantenerlo en los límites del “orden”. Y ese poder nacido de la sociedad, pero que se pone por encima de ella y se divorcia de ella cada vez más es el Estado. (p.136)

Engels indica que el Estado esta *aparentemente por encima de la sociedad*, porque en realidad no está *por encima* cuando se parcializa con una clase, y se convierte en la institución que intenta por todos los medios mantener el orden, aparentando disminuir desigualdades, pero que en el fondo defiende intereses de la clase que domina económicamente y que a través de él se convierte también en la clase políticamente dominante.

Es a través del Estado que se realiza la dominación política, la económica fue consecuencia de la apropiación por parte de algunos individuos del excedente y del principal medio de producción de la época: la tierra, y a partir de allí estas familias se fueron imponiendo a las demás creando jerarquías generación tras generación, aprovechando un recurso que no les pertenecía, algo que es propiedad de todos y de nadie al mismo tiempo, pero que a través del Estado, la Constitución y su principal principio: el derecho a la propiedad privada³³ se perenniza en el tiempo.

La tarea principal encargada al Estado es justamente proteger esta institución de la propiedad privada en forma absoluta e incondicional, pues es la base del sistema, no permitiéndosele hoy ni siquiera a él una sustancial participación en la propiedad de los recursos, así como se le encarga también penalizar a quien ose perturbar el orden establecido. Si algún

³² Friedrich Engels (1820-1895). Economista, Filósofo y revolucionario alemán, fundador junto con Karl Marx del socialismo científico, de la filosofía del materialismo dialectico e histórico y la economía política, aportó en gran medida a los movimientos sindicalistas, siendo uno de los fundadores de la primera Asociación Internacional de los trabajadores en 1864. Marx y Engels compartieron una gran amistad y afinidad ideológica, las obras de ambos han sido y son fundamentales para el trabajo de los movimientos socialistas, comunistas y sindicalistas.

³³ El Derecho a la propiedad privada en la Constitución Política es en un sentido general, cuando acá se cuestiona este derecho, se alude a la propiedad privada de los medios sociales de producción, no de los bienes destinados al uso o consumo, los cuales son propiedad exclusiva de los ciudadanos sin lugar a discusión, nadie en su sano juicio cuestionaría este derecho que ha sido respetado incluso en los que fueron llamados países socialistas.

gobernante decide modificar las reglas, son las fuerzas económicas quienes usando su poder se encargan rápidamente de destituirlo y colocar a otro en su lugar, acorde a sus requerimientos.

Es así que leyes y normas se han dedicado y siguen haciéndolo (aunque en ocasiones parecería que no) en hacer valer los derechos patrimoniales de las clases propietarias, para que puedan mantener sus propiedades y aún más, incrementarlas, mientras el resto de la población, sobre todo la clase trabajadora que es la que crea valor y contribuye con su esfuerzo a aumentar la riqueza global, tiene mínimas propiedades, o en algunos casos ni siquiera las mínimas requeridas para una vida digna³⁴.

La clase dominada, en las normas reconocida con iguales derechos, no puede ejercerlos plenamente por la amplia diferenciación social y económica ya instalada, por la desigualdad de oportunidades que genera resultados desiguales y porque el sistema distribuye el ingreso y la riqueza favoreciendo a los que ya la tienen, manteniendo el statu quo.

El Estado, no puede por sí mismo cambiar esta situación, no puede sino solo administrar los recursos, captados aparentemente de quienes más ingresos tienen, aunque en realidad son los de menos recursos quienes soportan el peso de los tributos por los efectos de traslación. El economista franco-italiano Vilfredo Pareto³⁵ (1945) manifestaba respecto a la forma de utilizar los tributos por las clases dominantes:

...porque siempre la clase dominante hace pesar todo lo que puede los impuestos sobre la clase dominada, y hace volver los gastos en su provecho. Es un puro sueño hablar de “la justicia en el impuesto”; hasta aquí el globo terrestre no lo ha visto jamás. (p. 354)

Pero el Estado no es malo en sí *per sé*, es una herramienta de la sociedad, una poderosa herramienta y como toda herramienta, usada para diversos objetivos, orientados al bienestar general o al de unos pocos privilegiados, todo depende de la mano tras la herramienta.

³⁴ El 0.7 % de la población mundial posee el 45.6 % de la riqueza total del mundo; véase el interesante trabajo *Global Wealth Report 2016* del Credit Suisse Research Institute.

³⁵ Vilfredo Pareto (1848-1923). Ingeniero, Sociólogo y economista franco-italiano, creador del concepto *Eficiencia de Pareto*, y las llamadas *curvas de indiferencia*.

El problema es que el Estado tiene dentro de sí una estructura difícil de desmontar y reprogramar con nuevos objetivos, manejado por partidos políticos que son máquinas burocráticas con despotismo instalado en su conducción interna, partidos utilizados para beneficio de grupos particulares con gran poder económico, muy lejos de la democracia que proclaman, un Estado que tiene tras de sí grupos económicos que detentan también el poder de la información, que marcan la pauta del actuar de la sociedad, que lo apoyan cuando éste actúa favoreciendo sus intereses pero que lo atacan con todo su arsenal cuando contraviene las formas y estatus imperante.

Es difícil también cambiar esta situación porque la sociedad ha perdido valores de solidaridad y trabajo por el bien común, primando el egoísmo y la búsqueda constante de la propia satisfacción individual, consecuencia del sistema de acumulación capitalista, que exige competencia, y rentabilidad, con empresas empeñadas en lograr cada vez mayores beneficios monetarios a costa de cualquier medio, agotando los recursos naturales del planeta, y sumergiendo a las personas en la vorágine de buscar los medios necesarios de sobrevivencia en un ambiente en el que por lo escaso de los bienes disponibles la competencia es muy dura.

Pero no hay que ser pesimista, ni dejar transcurrir el tiempo y esperar que esto cambie por sí solo; el modelo se seguirá replicando a menos que se trabaje en función de hacer que el Estado retome los objetivos primigenios por los que fue creado, un acuerdo social, que buscaba armonizar los diferentes pareceres y caracteres de la población, para estar por sobre los intereses de clase y proteger el bien común, que no esté más divorciado de la sociedad, sino al servicio de esta, tener normas claras que eviten la discrecionalidad y arbitrariedad que llevan a la corrupción; lograr que el Estado encare la enorme tarea de redistribuir los recursos -que parecen no ser insuficientes, sino muy mal utilizados y distribuidos- promover la eficiencia y la equidad, encarnar las aspiraciones de la sociedad como tal y no de una clase en particular, es tarea de todos.

2.3.2 Políticas económicas

El Estado, limitado por la constitución y los derechos que ella resguarda, y para atenuar aspectos no deseados generados por el mercado, implementa un conjunto de medidas e instrumentos con los que trata de: promover crecimiento económico sostenible en el tiempo, estabilidad (de precios, tipos de cambio, balanza de pagos), fomentar el pleno empleo y proveer bienes que el mercado no puede proporcionar adecuadamente. Estas medidas son las políticas económicas.

El objetivo de las políticas económicas es la maximización del bienestar social, a través del equilibrio y estabilidad macroeconómica; influir en los resultados macroeconómicos es posible a través de cambios en la oferta monetaria, tipos de cambio, tributos y en el gasto público, que son los principales componentes de la política monetaria y la política fiscal.

2.3.2.1 Política monetaria

Política monetaria es el conjunto de medidas que usan la cantidad de dinero y la tasa de interés como variables para controlar y mantener la estabilidad económica, sus resultados mejoran aplicándola combinada con la política fiscal. El manejo de la política monetaria es responsabilidad del Banco Central de Reserva (BCR), entidad autónoma e independiente del Gobierno Central.

Objetivos de la política monetaria son mantener el valor interno del dinero, es decir, el nivel de precios, así como su valor externo: el tipo de cambio, tratando de lograr la estabilidad en ambos frentes.

La cantidad de dinero en la economía, también denominada *oferta monetaria*, está conformada por la cantidad de monedas y billetes, las cuentas a la vista en bancos comerciales y papeles del mercado de dinero.

El BCR a través de la compra y venta de determinados valores -como pueden ser títulos de la deuda pública-, a través de la emisión de dinero, y a

través de la variación de las reservas mínimas exigidas a los bancos como *encaje legal* - que se mantienen depositadas en el Banco Central de Reserva-, controla la cantidad de dinero en el sistema, logrando así controlar el equilibrio y la estabilidad en el nivel general de precios.

A través de la política monetaria el BCR al emitir o restringir la cantidad de dinero en el sistema, modifica la tasa de interés de las operaciones, y se espera que esto motive variaciones en el tipo de cambio, la demanda agregada y el crecimiento, lo que a su vez modifica precios y costos y provoca cambios en la inflación, tratando de ceñirse al porcentaje de inflación objetivo. Así, una reducción en la cantidad de dinero que circula en el sistema, elevará la tasa de interés, pues al ser éste más escaso, aumenta su precio (el interés), un aumento en la tasa de interés disminuirá el nivel de inversión y por lo tanto de la demanda agregada; contrariamente a esto un aumento en la cantidad de dinero circulando en el sistema disminuirá la tasa de interés, lo cual probablemente elevará el nivel de inversión, aumentará la demanda agregada e incrementará los impuestos recaudados.

El tipo de cambio se llega a estabilizar por intervenciones del Banco Central en el mercado de divisas. Para esto es necesario que el Banco disponga de una cantidad lo suficientemente alta de reservas internacionales en moneda extranjera para poder realizar una intervención que sea efectiva. La otra posibilidad es que el Banco Central deje libre el tipo de cambio a las leyes de la oferta y la demanda.

El tipo de cambio es importante por cuanto una variación en él hace variar el precio de los bienes nacionales en relación con los bienes importados, así un alza en el tipo de cambio posiblemente ocasionará un incremento en la demanda de los productos nacionales e inversamente una baja en el tipo de cambio provocará un incremento en la demanda de bienes importados. De este modo también el tipo de cambio influye directamente sobre la inflación al incrementar o disminuir los precios de los productos e insumos importados, los que posteriormente se pueden generalizar al conjunto de bienes nacionales.

2.3.2.2 Política fiscal

Política fiscal es el conjunto de instrumentos implementados para evitar o atenuar situaciones de inflación o desempleo, redistribuir la renta y promover crecimiento. Componen la política fiscal la generación de ingresos y la asignación del gasto, rubros anualmente detallados en el presupuesto nacional.

El gasto público incluye gastos corrientes (sueldos, compra de bienes y servicios para el funcionamiento del sector público), gastos de capital (infraestructura y equipamiento social) y transferencias (Pensiones, subsidios por desempleo, agrícolas, etc.) y el rubro Ingresos incluye tributos, endeudamiento en el mercado financiero nacional e internacional, donaciones y otros ingresos propios que genera el estado, al intervenir en la prestación de servicios públicos (energía, agua, comunicaciones).

La fuente más importante e imprescindible de financiamiento estatal son los tributos, vitales a fin de no depender del financiamiento externo, y que el Estado tiene como deber recaudarlos, dice Flores Zavala³⁶ (1993) respecto de esta potestad que se le encarga constitucionalmente al Estado: “No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para el hacerlo, es obligatorio” (p. 57).

Los tributos han sido a través del tiempo motivo de controversias, y reclamos, por la repercusión en la riqueza y propiedades de las personas, pero nadie puede negar la importancia y necesidad que hay de su efectiva recaudación. Jarach³⁷ (1982) define a los tributos de esta manera:

Tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria. (pp.11-12)

³⁶ Ernesto Flores Zavala (1910-1997). Jurista mexicano, dedicado al estudio del derecho financiero.

³⁷ Dino Jarach (1915-1996). Abogado, investigador y juez ítalo-argentino autor de varios escritos sobre finanzas públicas y derecho tributario, traductor de varias obras entre ellas *Principios de ciencias de las Finanzas* de Benvenuto Griziotti.

Según el diccionario de la Real academia española el termino *pecuniario*³⁸ significa: *perteneciente o relativo al dinero efectivo*, y es así como lo toma el autor ítalo-argentino, cuando en su nota 4 indica: “Aceptamos el concepto casi unánime en doctrina, de que el tributo es una prestación pecuniaria, porque, en efecto, las prestaciones no pecuniarias son excepcionales en el Estado moderno...” (p.11). Al referirse a *por virtud de una ley positiva*, expresa que ese derecho de exigencia es resultado del consenso democrático y la voluntad popular expresada en la asamblea legislativa quien se lo otorga.

De igual modo el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 1997) en el artículo 9 de su *Modelo de Código Tributario*, definía el Tributo así:

Tributos son las prestaciones en dinero, que el estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.(p.14)

Este modelo de código tributario precisa que las prestaciones son en dinero, no contempla los pagos de tributos en especie como si lo hace la normatividad peruana³⁹. Cuando éste código se refiere a *para financiar el gasto público* hace referencia al destino natural y primigenio de los tributos y cuando dice *otros fines de interés general*, está haciendo referencia a algo que ha sido motivo siempre de controversias: si es que los tributos pueden ser utilizados para otros fines que no sean sólo la recaudación, esto es, que puedan tener fines tanto fiscales como extrafiscales.

³⁸ El término *pecuniario* deriva del latín “*pecuniarius*” que deviene de “*pecunia*” que significa “dinero, riqueza” o “propiedad” (recuérdese la frase “*pecunia non olet*”), que a su vez viene de “*pecus*” que significa “*ganado*” o “*rebaño*”, se sabe que en las primeras etapas de la era romana cuando no existía la moneda, estos bienes eran los medios de cambio utilizados, era el dinero de la época, por extensión podríamos entonces decir que un bien pecuniario es cualquier cosa material con valor de intercambio, no necesariamente dinero efectivo como lo toma la Real Academia.

³⁹ El Código Tributario peruano en su art 32 dice: “Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas se podrá disponer el pago de tributos en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen.” La Ley del Impuesto a la Renta también en su artículo 60° considera las especies a efecto de liquidar impuestos.

2.3.2.2.1 Política fiscal como instrumento de equidad

En una sociedad donde prima el interés particular por sobre el colectivo, y son las fuerzas del mercado las que se imponen, distribuyendo el ingreso y la riqueza sin ningún criterio de equidad, el Estado a fin de mantener el orden y evitar movimientos sociales, interviene para suplir la incapacidad del mercado de lograr el bien común, tratando de equiparar la desigualdad existente en la distribución de la riqueza, si bien no podrá revertir la actual situación de desigualdad cuando menos puede atenuarla, estas modificaciones del bienestar lo hace a través de la política fiscal, utilizando como instrumentos a los tributos, los gastos tributarios, y se pueden considerar también a los programas sociales financiados con los fondos públicos recaudados a través de los tributos.

La intención de lograr otros objetivos además del meramente recaudatorio a través de los tributos no es reciente, Maurice Sartre⁴⁰ (1994) nos cuenta que en la antigua Roma existía la *vicesima libertatis* que era una tasa que debían pagar los poseedores de esclavos, si es que decidían liberarlos, que consistía en una vigésima parte del precio del esclavo (p. 87), se deduce de esto, que si bien el imperio romano obtenía ciertos recursos con este gravamen, ese no era el objetivo central, la principal intención era desanimar a los amos para que no liberen a sus esclavos, pues esto traería consigo un encarecimiento de la mano de obra en las construcciones romanas.

Los tributos con fines extrafiscales constituyen eficaces herramientas de política económica y social, cuya razón de ser no se agota en la recaudación, pero siempre adicionales y paralelos a ella, fomentando o controlando actividades a favor del Estado y la población, y teniendo como fin último la persona y sus derechos constitucionalmente protegidos, objetivos diversos como reorientar la producción y el consumo, fomentar ahorro e inversión, impulsar diferentes sectores económicos: agricultura, vivienda, turismo, regular aspectos sociales, de salud pública, calidad de vida, de protección del medio ambiente, etc.

⁴⁰ Maurice Sartre (1944). Historiador francés profesor emérito especialista en historia griega antigua y romana oriental, en especial el Oriente Medio helenizado, de Alejandro a las conquistas islámicas.

La política fiscal tiene un impacto determinante en las condiciones de vida de una nación, es herramienta crucial en la tarea de activar y redistribuir recursos y mejorar el nivel de vida de los ciudadanos, una política fiscal adecuada puede atenuar o incrementar las desigualdades sociales, sin embargo los Estados a través del tiempo han dado poca importancia a este aspecto, concentrándose en la actividad recaudatoria y utilizado tradicionalmente el argumento de falta de ingresos como justificación para evadir el cumplimiento de estas importantes obligaciones.

La desigualdad es mal común que afecta a toda la humanidad, las sociedades más desiguales son las más inseguras, de crecimiento económico precario, pues no se asienta sobre bases sólidas. No obstante que en las dos últimas décadas la situación económica de América Latina ha sido de un crecimiento notable, las condiciones de pobreza y desigualdad persisten, los Estados no asumen su tarea, no sólo no han contribuido a disminuir la desigualdad, sino que en muchos casos la han profundizado, Perú no ha sido la excepción⁴¹.

En un país de ingresos medios, donde gran parte de la población vive por debajo de la línea de pobreza, el tema fiscal es de suma importancia: el análisis del nivel de la presión tributaria y la determinación de los sectores que soportan realmente esta presión, el balance entre tributación directa e indirecta, la forma en como ampliar la base tributaria, son temas que no se deberían soslayar.

Es importante también que la ejecución del gasto sea coherente con la política fiscal, evitar usos indebidos de los recursos y la corrupción en todos los niveles. Identificar qué se necesita para mejorar el nivel de vida de la población, qué nivel de gasto y de derechos es necesario y luego ubicar la fuente de dónde obtener esos recursos y no al revés. Las políticas fiscales pueden ser un freno o un incentivo en la tarea de lograr una mejor sociedad.

⁴¹ Un estudio del BID-Comunidad Andina: *"La equidad fiscal en los países andinos"* (2006) indica que el sistema tributario en Perú resulta regresivo porque el coeficiente de Gini sube 0.3% después de la aplicación de impuestos (p.51).

2.3.2.2.2 Política fiscal como Instrumento de Gestión Macroeconómica

El diseño de la política fiscal debe ser congruente con los objetivos macroeconómicos. La demanda agregada⁴² se puede aumentar o restringir, (política fiscal expansiva o restrictiva), dependiendo de esos objetivos.

Política fiscal expansiva: se aplica si la economía se encuentra en etapa de depresión y se pretende incrementar la demanda agregada, estimular el consumo, la inversión, nivel de producción y el empleo. Se aplica: aumento de gastos públicos, reducción de impuestos (con lo que se espera aumente el gasto privado), estímulos a la inversión privada y a la exportación; estas medidas generan déficit en el presupuesto Estatal (el gasto público es superior al ingreso) y se financia mediante emisión monetaria o endeudamiento público.

Política fiscal restrictiva: Se aplica cuando la economía se encuentra en situación inflacionista por exceso de demanda agregada, se pretende entonces lograr una contracción de la misma y evitar alza desmedida de precios. Se aplica reducción de gastos públicos, aumento de impuestos (las personas tendrán menos dinero y disminuirán su consumo), restricciones a la inversión y exportaciones. Estas medidas generan superávit en los presupuestos del Estado (el gasto público es inferior a los ingresos).

Las políticas fiscales se pueden dividir en dos categorías: políticas fiscales activas o discrecionales y los estabilizadores automáticos.

Políticas fiscales discrecionales: Se aplican en forma explícita e intencionada, se ejecutan en la forma, dirección e intensidad que se considere necesario de acuerdo a las circunstancias. Las principales son: Variaciones en los gastos públicos, variaciones en las transferencias, modificación de tipos impositivos.

⁴² La demanda agregada es la suma de los gastos en bienes y servicios que los consumidores, las empresas y el estado están dispuestos a comprar a un determinado nivel de precios, y que puede ser demanda interna (consumo de los hogares, la inversión de las empresas, y el consumo o gasto del Estado) y las exportaciones (bienes y servicios que el exterior demanda del país).

Estabilizadores automáticos: se activan, en relación al ciclo económico y no dependen de medidas específicas, funcionan de forma anticíclica, atenuando la recesión o expansión de la economía, ejemplo los Impuestos proporcionales y progresivos, subsidios por desempleo, precios agrícolas de sostenimiento, etc.

Hasta 1936 ante la inestabilidad de precios, se apelaba al uso de instrumentos de política monetaria, Keynes ⁴³ produce un cambio de paradigma, concediéndole a la política fiscal un papel preponderante, proponía el uso deliberado de cambios en los tributos o en el gasto del gobierno para alterar la demanda agregada y estabilizar la economía. La economía keynesiana ortodoxa sostiene que la política fiscal es herramienta efectiva para estimular una economía que enfrenta desaceleración.

Los tributos influyen en la demanda agregada de manera indirecta, afectan la renta disponible de las personas y en consecuencia al consumo y al ahorro de las familias; por su lado el gasto público que son fondos que el estado inyecta directamente en la economía como gastos corrientes o de inversión, influyen directamente en la demanda agregada: el dinero desembolsado por el Gobierno se vuelve a gastar y genera un efecto multiplicador, promueve la producción, el empleo y los precios, incrementando los recaudos por rentas de capital y de trabajo.

Las políticas fiscales responden a diversos intereses y orientaciones políticas sobre: tamaño que debería tener el sector estatal, composición del gasto público, la elección de los tipos impositivos adecuados, cómo incrementar tasas de crecimiento, etc. Diversos investigadores han elaborado variadas propuestas, muy interesantes algunas; el alcance de este trabajo no es suficiente para detallarlas, pero se transcribe aquí un texto de Doménech⁴⁴ (2004) quien hace un resumen de estos trabajos y del cual se asimila su conclusión en la última frase por su relación al tema:

⁴³ John Maynard Keynes (1883-1946). Economista británico considerado uno de los más influyentes del siglo XX, puso al Estado en el centro de la estrategia para la solución de las crisis ocasionadas por fallas del mercado.

⁴⁴ Rafael Doménech Vilariño. Economista español, Profesor de Análisis Económico en la Universidad de Valencia.

Así, la relación entre el crecimiento económico y el nivel o la composición del gasto público se ha analizado, entre otros, en los trabajos de Kormendi y Meguire (1985), Barro (1989,1990 y 1991), Castles y Dowrick (1990), Easterly y Rebelo (1993b), Cashing (1995), Folster y Henrekson (1999 y 2001), De la Fuente (1997), Cassou y Lansing (1998) o Doménech y García (2001 y 2002)...Gramlich (1994). En otras ocasiones, el debate ha girado en tono a si el nivel o composición del gasto público ha tenido efectos sobre la tasa de crecimiento a largo plazo.

Una segunda área de investigación se ha dedicado a caracterizar la estructura impositiva o la reforma fiscal que debería emprenderse para maximizar el bienestar o el crecimiento, como se hace en los trabajos de Chamley (1981), Judd (1987), Lucas (1990), Jones, Manuelli y Rossi (1993), Devereux y Love (1994), Stokey y Rebelo (1995), Mendoza, Milesi-Ferretti y Asea (1997), Wynne (1997), Guo y Lansing(1997), Mendoza y Tesar (1998), Kim (1998) o Doménech y García (2001 y 2002). En general, casi todos estos trabajos coinciden en que para financiar un determinado nivel de gasto público es preferible gravar el consumo en lugar de los rendimientos del trabajo (por sus efectos negativos sobre la oferta de trabajo), o los rendimientos del capital físico (por sus efectos negativos en las tasas de inversión)... (p.2)

Las políticas fiscales, estructura tributaria, los diferentes tributos y la técnica utilizada en sus diferentes orientaciones, sea que se inclinen por incidir en afectar a las rentas sobre el trabajo, el consumo, o el capital, deben tener siempre por delante los objetivos de beneficio del individuo y la sociedad.

Las políticas fiscales deben ser diseñadas e implementadas acordes a la realidad del país, no adoptar un modelo estándar e implantarlo a como dé lugar, cada país tiene problemas y especificidades propias, las soluciones deben aplicarse en función a ellas, que no sea calco y copia,⁴⁵ sino fruto de análisis previo, e implementadas no solo pensando en la coyuntura sino en el mediano y largo plazo, sustentables en el tiempo tanto en sus medios (evitar la volatilidad de los ingresos) como en sus resultados.

Esto no implica trabajar sólo de puertas adentro, considerando únicamente factores internos, en los últimos años con el fenómeno de la globalización económica internacional las empresas multinacionales que operan en varios países han incrementado el volumen y tipo de transacciones de bienes, servicios, y capitales, modificado sus modelos operativos haciendo más complejas sus estructuras siendo para ellas muy fácil trasladar recursos,

⁴⁵ Alusión a la frase de Mariátegui *"No queremos, ciertamente, que el socialismo sea en América calco y copia. Debe ser creación heroica"*. José Carlos Mariátegui. Editorial de *Amauta* N° 17, año II. Lima, septiembre de 1928.

costos y utilidades de un país a otro, beneficiándose de las diferencias en las legislaciones fiscales, aprovechando las menos gravosas y a través de precios de transferencias⁴⁶ que no corresponden al valor de mercado, traslado de deudas e intereses, o transfiriendo utilidades a territorios de baja o nula imposición carentes de transparencia, evadir muchos millones en impuestos, esto aunado al rápido desarrollo de la tecnología, comercio electrónico y medios de comunicación; así como la también creciente competencia entre países por atraer capital extranjero que los lleva a relajar normas, disminuir tasas impositivas al capital y conceder beneficios exagerados, ha producido un nuevo entorno económico más globalizado, sumamente móvil y digital que produce efectos diversos de gran repercusión en el ámbito tributario, tanto a nivel de recaudación como en la posibilidad de aplicar políticas tributarias internas efectivas, pues el que multinacionales altamente rentables paguen bajos impuestos causa malestar social, la percepción de falta de equidad que tengan las personas y el empresariado nacional puede ser muy negativo, por lo cual es importante la coordinación con la comunidad internacional a fin de homogenizar aspectos fiscales de beneficio mutuo en evitar estas prácticas de defraudación empresariales.

Cuando el Estado apoyándose en políticas fiscales persigue objetivos de equilibrio macroeconómico, manejo adecuado de programas de ingresos y gastos, superar niveles de pobreza, organizar estructuras de convivencia social, y mantener el orden, toma decisiones que implican captación y uso de recursos, en ese afán puede olvidar el fin por concentrarse en los medios, afectando sectores de ciudadanos desprotegidos, lo que se debe prevenir, es vital entonces la organización que el Estado debe generar al interior de sus miembros basado en dos instrumentos importantes: la Constitución Política, garantía jurídica de los derechos del individuo frente al poder estatal y el Sistema tributario, que regula la organización y funcionamiento de su actividad financiera.

⁴⁶ Son los precios que aplican las empresas a la venta de bienes y servicios a sus empresas vinculadas ubicadas en el exterior, los cuales en muchos casos son traslados encubiertos de costos o beneficios buscando disminuir obligaciones fiscales. En Perú esto está regulado en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo la normatividad por si sola es insuficiente son necesarios alta tecnología, personal especializado para lidiar con esta materia y convenios internacionales para el intercambio de información sobre las operaciones de empresas multinacionales.

2.3.3 El Sistema Tributario

Según el Diccionario de la Real Academia Española, el término *sistema* proviene del latín tardío “*systēma*” significa: “conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente enlazados entre sí. Conjunto de cosas que relacionadas entre sí ordenadamente contribuyen a determinado objeto”.

Villegas (2000)⁴⁷ afirma que el concepto de *Sistema Tributario* aparece como meta o aspiración “más que como explicación de algo existente” (p.287), no obstante dice que “el sistema tributario está constituido por el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época” (p.288). Es decir, el sistema tiene una limitación espacial, circunscrita a un país, y además una limitación temporal: los tributos son vigentes en determinada época.

Sistema tributario, implica cierta coordinación de principios, estructura, cuerpo jurídico, y administración tributaria con el sistema económico y sus fines fiscales y extrafiscales; esta coordinación es, según Schmölders⁴⁸ (1962) consecuencia espontánea de la evolución histórica (sistema histórico) o, cuando el legislador crea deliberadamente la armonía entre los objetivos que persigue y los medios empleados (sistema racional) (p.221). Sin embargo ningún sistema es totalmente racional o totalmente histórico, se lo califica así por lo que en él predomina: la racionalidad, o la falta de armonía en un cúmulo de tributos sin un plan lógico. Sainz de Bujanda⁴⁹ (1962) manifiesta que el elemento racional juega un papel muy diminuto frente a otros factores como la política, o la recaudación, entre otros. Según Villegas (2001) requisitos de un Sistema tributario racional son:

- Aspecto Fiscal: los tributos del sistema deben ser productivos y originar un rendimiento suficiente.
- Aspecto económico: el sistema debe tener flexibilidad para promover y no ser una traba para la producción.
- Aspecto social: los tributos deben ocasionar un sacrificio mínimo al contribuyente y distribuirse equitativamente entre los ciudadanos.
- Aspecto administrativo: es necesario que el sistema sea lo más simple posible, y que el fisco recaude con el menor costo posible. (p.523)

⁴⁷ Héctor Belisario Villegas (1932). Abogado argentino, autor de numerosos tratados de Derecho Tributario.

⁴⁸ Günter Schmölders (1903-1991). Economista alemán, fue uno de los pioneros en los estudios de comportamiento de la economía.

⁴⁹ Fernando Sainz de Bujanda (1915-1999). Jurista español. Académico notable autor de numerosos trabajos de Derecho Tributario y Financiero.

Se ve que el autor al mencionar *rendimiento suficiente*, se refiere a recaudar lo necesario para que el Estado pueda cumplir con las labores a las que constitucionalmente está obligado, pero se puede añadir que este rendimiento también es deseado cuando estos tributos sean invertidos eficientemente por el Estado. Al decir *no ser una traba*, indica que el sistema tributario debe apoyar el crecimiento, aumentar la riqueza social, el fondo común. La simpleza del sistema implica tributos sencillos que permitan al contribuyente saber con certeza qué está pagando y cómo hacerlo, de igual modo sean de fácil cobro y fiscalización para el administrador tributario.

Un sistema tributario no debe ser complicado, pues esto además de ser facilitador de actos de evasión y elusión, aleja los contribuyentes, causando informalidad; según Olson⁵⁰ (1982) una complejidad deliberadamente buscada que beneficia a los técnicos y expertos del Derecho Tributario y permite a políticos y burócratas sacar *partido* de esa complejidad otorgando exoneraciones perseguidas por los grupos de presión; opinión que puede ser vista como exagerada pero que analizada detenidamente puede no serlo.

Los tributos son vigentes en determinada época, como decía el autor argentino Villegas líneas arriba, para evitar que estos tributos pierdan vigencia deben adecuarse a la evolución económica de la sociedad, un sistema tributario y sus componentes: los tributos, no pueden permanecer inalterables en el tiempo, pues la economía y el contexto social están en continuo cambio, es conveniente su evaluación periódica, aunque cumplan en forma eficaz con el requisito de rendimiento suficiente.

El Sistema tributario debe ser visto en su integridad como un todo y su análisis enfocado en esa idea, lo cual no implica no poder analizar un tributo en forma individual, pero siempre relacionándolo con el sistema, no aislado.

Lograr un sistema armónico, sanamente equilibrado que satisfaga principios básicos de eficacia, eficiencia y equidad, no excesivo: que empobrezca al ciudadano y no complejo: que haga costosa la recaudación y fiscalización es tarea difícil pero necesaria, si se quiere una sociedad más justa y próspera.

⁵⁰ Mancur Olson (1932-1998). Economista y sociólogo estadounidense, realizó importantes aportes en temas como la propiedad privada, los impuestos, las acciones colectivas y desarrollo económico.

2.3.3.1 Limitaciones del Sistema Tributario.

La búsqueda de la equidad y la justicia tributaria tiene como objetivo tratar de amortiguar las diferencias existentes en la sociedad, diferencias injustas que están empujando las cosas a una situación en que será imposible controlar el descontento de las clases más golpeadas; los Estados a través de los sistemas tributarios tratan de identificar el método más adecuado, que permita equiparar esta situación sin causar conflictos sociales que desborden su control, sin embargo durante varios siglos, los sistemas tributarios están mostrando sus limitaciones para salvar estas diferencias y equiparar las cosas, como afirma CEPAL (2015):

“Es importante considerar un rasgo distintivo de la desigualdad en la región, que es la elevada proporción del ingreso que capta el estrato más alto, es decir el 10% de los hogares más ricos. En promedio, este grupo concentra un 32% de los ingresos totales (...). Por supuesto, esta situación refleja la incapacidad de los sistemas tributarios para gravar la renta de los sectores más acomodados” (p.90).

El poder Tributario tiene sus límites, algunos de estos son los llamados Principios Tributarios que son normas de orden constitucional, que impiden la arbitrariedad y los otros límites son de orden político administrativo, que tienen que ver con el diseño y estructura de competencias de los diferentes niveles de gobierno.

Es crucial en este sentido la decisión y voluntad política del gobierno y su objetivo de tratar de lograr mayor o menor desigualdad, sin embargo, la Potestad tributaria -facultad estatal de crear o eliminar tributos con fines fiscales y extrafiscales a través de leyes, dados por la asamblea legislativa o autorizados por ella- tiene serias limitaciones cuando trata de disminuir esa desigualdad: por la influencia en los acuerdos y decisiones gubernamentales por parte de grupos de poder con grandes intereses, los que se verían afectados por tales medidas; por la lentitud en que operan las medidas fiscales; y por lo complicado del sistema y lo injusto de las estructuras ya instaladas en la economía, que aunque no se desee, terminan favoreciendo a sectores acomodados con fuerte capacidad de maniobra y que impiden

que los sectores de menores recursos puedan lograr ejercer sus derechos elementales.

Adicionalmente, esto no es sólo cuestión de leyes, pues la legislación tributaria puede ser muy buena teóricamente pero esto no es suficiente, es importante también la idoneidad y capacidad de la Administración tributaria que lo implemente, pues en el camino las normas se pueden tergiversar, vía reglamentos o no aplicarse en la magnitud deseada, es decir ya está en manos de la administración tributaria y de su voluntad de llevarlas a efecto. En palabras de Shome⁵¹ (2000), “Cuando una determinada estructura tributaria se convierte en Ley, es el administrador quien toma las riendas...es el administrador quien decide lo que se ejecuta y lo que no” (p. 125).

Es obviamente complicada tarea, tratar de satisfacer a todos sin afectar intereses de algún lado, pero si se quiere realmente eliminar la excesiva desigualdad existente, las normas que se creen tienen que ser inteligentes y aplicadas con decisión, estas no serán la panacea de todos los males humanos pero aliviara al menos transitoriamente, la situación de los menos favorecidos, tarea que no se puede dejar para las calendas griegas⁵², es tarea urgente pues las condiciones se agudizan y los grados de pobreza extrema y desnutrición de los sectores menos favorecidos tendrán efectos que se verán posiblemente con más crudeza en las futuras generaciones.

Finalmente se puede decir que el sistema tributario, herramienta con la cual cuenta el Estado para cumplir sus metas y objetivos, está limitado por la Constitución, sólo puede accionar dentro de los límites impuestos por ella; no se puede pedir al sistema tributario actos que vayan más allá de sus atribuciones. Si se pretende objetivos mayores y más rápidos, considerados necesarios, que cambien efectivamente la actual situación de injusticia y desigualdad será necesario modificar la Carta Magna que es la que fija las reglas de juego.

⁵¹ Parthasarathi Shome. Economista indio, asesor en asuntos tributarios del gobierno Indio, autor de varios libros en materia tributaria, fue funcionario del FMI.

⁵² *Calendas griegas* del latín “*ad calendas graecas*”, los romanos llamaban *calendas* al primer día de cada mes, y era ese el día en que se pagaban las cuentas, como los Griegos no tenían *calendas*, la expresión alude a algo que nunca llegará.

2.3.3.2 Sistema tributario peruano.

El Sistema Tributario peruano es el conjunto de normas e instituciones encargadas de regular las relaciones originadas por la aplicación de tributos en territorio peruano, a fin de que el Estado pueda cumplir sus obligaciones constitucionalmente encargadas. Todo sistema tributario responde al contexto y realidades de su época, pero también a su desarrollo histórico, por lo tanto está íntimamente vinculada con la historia económica del país, la que se trata de esbozar a continuación:

Los orígenes.

En las etapas iniciales (periodo lítico ¿? a 8000 años a.C. aproximadamente) el antiguo poblador peruano era nómade con actividades simples de subsistencia, recolector-cazador-pescador, pero realizadas siempre en prácticas comunitarias, no aislado de sus congéneres. “Los cazadores y recolectores vivían en pequeños grupos, a los que llamamos “bandas”. Son similares a las bandas que también poseen nuestros parientes primates, especialmente los chimpancés” (Lumbreras ⁵³, 2008, p.26); éstos al ir desarrollando instrumentos facilitaron sus actividades cotidianas en progresivo dominio del entorno, logrando mejor alimentación y aumento en el número de miembros -mientras más grande el grupo más posibilidad de éxito ante las fuerzas de la naturaleza⁵⁴-, luego en el periodo Arcaico inferior (8000 a 3000 años a.C. también llamado Holoceno) el desarrollar procesos de domesticación de plantas y camélidos les permitió asentarse en ciertas regiones.

La economía del grupo se sustentaba en el trabajo comunal generalizado, que al prosperar, exigió aplicar una incipiente división del trabajo, siendo cada vez más necesarias la coordinación y organización de recursos

⁵³ Luis Guillermo Lumbreras (1936). Antropólogo, Arqueólogo y catedrático peruano, impulsor de la llamada *arqueología social*, ha realizado numerosos y valiosos aportes por el fondo y forma de interpretación de los resultados por él obtenidos.

⁵⁴ En relación a esto discrepa Lumbreras (2008, p.27) pues él opina que: “*Los grupos pueden ser de 6, 10, 20, o más miembros, dependiendo de las facilidades de subsistencia del lugar donde les toca vivir y de su capacidad de reproducción, lo que incluye la cantidad de mujeres fértiles del grupo. (...) Las bandas muy numerosas no son prácticas, ni para las tareas de caza ni para la distribución de las presas para el consumo, porque pueden fácilmente agotar los recursos naturales accesibles. Por ello, deben ser numéricamente moderadas*”.

humanos y materiales en el desarrollo de labores que requerían ya de más personas (sembrar, cosechar, construir canales), y luego repartir los frutos de ese trabajo entre todos los integrantes, lo cual reforzó la concepción de grupo y de propiedad comunal pero también de diferenciación, unos aportaban fuerza de trabajo mecánica, otros coordinaban, organizaban recursos y dirigían el trabajo, personajes posiblemente dedicados tiempo completo a estas actividades, acumulando conocimientos y técnicas, y es aquí según Lumbreras que se inicia la diferenciación del trabajo y como consecuencia las diferenciaciones sociales: “Surgió una clara distinción entre los productores directos de bienes de consumo y los especialistas en la producción de conocimientos y servicios” (p.80).

En esas épocas el medio de producción era la tierra, se desconoce cuáles eran los principios que regían la propiedad sobre ella pero se sabe que su forma de posesión, control y uso era comunal⁵⁵. El desarrollo y crecimiento de estas comunidades que constituyeron sociedades cada vez más jerarquizadas, trajo consigo movilización de gran cantidad de fuerza de trabajo que logró realizar muchas obras de infraestructura pero que también generó intenciones de agrandar territorios e imponer costumbres, llevando en algunos casos a alianzas y en otros a cruentos enfrentamientos con poblaciones vecinas.

Durante milenios el hombre antiguo acumula experiencias, aprendiendo a elaborar instrumentos de trabajo que le permiten enfrentar la naturaleza y mejorar gradualmente sus niveles de vida, y aparecen lo que se conoce hoy como avanzadas culturas: Chavín, Mochica, Chimú, Nazca, Paracas y otras.

En el periodo formativo (1500 a 200 a.C.) se ubicó el llamado Horizonte Chavín, que fue la influencia de una cultura agrícola con alto contenido mágico-religioso, sus grandes templos revelan que en su construcción hubo gran necesidad de mano de obra la cual tuvo que haber sido dirigida por gente con experiencia en construcciones. En Chavín la élite eran los

⁵⁵ Lamentablemente no existen muchos indicios para determinar las características y condiciones de vida de los pobladores de estas épocas y las estructuras económicas que existían, la evidencias a las cuales se recurre son la arquitectura monumental y residencial así como fardos funerarios, artículos, vestigios y entorno en los que éstos se han encontrado, actividad complicada por la ausencia en muchos casos o por que los restos han sido saqueados.

sacerdotes, que según Lumbreras (2007) gobernaban conciencias más que poblaciones:

Así pues, parece que Chavín era un punto de concentración de peregrinos...el flujo centrípeto de los peregrinos induce a pensar en formas tributarias del culto y de sus servicios (...) Implica jerarquías reconocidas y legítimas. Implica un aparato de poder, con funcionarios capaces de resolver la gestión de los encuentros y desencuentros, y, desde luego, de administrar el gasto y manejo de los tributos, que bien pudieron ser en trabajo en bienes. (p. 661)

Es decir la forma en que Chavín se sustentaba era con los tributos que le aportaban sus feligreses en bienes y en fuerza de trabajo, lo que les permitió mantener su forma organizativa y construir sus magníficos templos.

Así como el grupo religioso era la élite en Chavín, en otros, como el Estado Wari, fueron los guerreros, que son los que adquieren ciertos privilegios por sobre el resto y se convierten en castas dirigentes, esta diferenciación social se incrementaba por las incursiones militares en otros territorios con el objetivo de obtener nuevas tierras, enfrentamientos donde los perdedores no eran aniquilados sino que se los incluía con menor estatus, en la estructura social del vencedor, aprovechando su fuerza de trabajo, la fuerza humana era el tributo al Estado vencedor. El Estado Wari se desarrolló entre los 500 a 900 d.C. Santillana⁵⁶ (2008) lo describe así:

El Estado Wari fue una entidad política que dominó extensos territorios del área andina central a través del ejercicio de distintos mecanismos de poder (...) Su capital fue Wari, considerada como la primera expresión de ciudad, ubicada en la cuenca ayacuchana y que alcanzó a tener una extensión aproximada de 400 hectáreas.(p.249)

Santillana dice que el Estado Wari desarrolló una economía política compleja, lamentablemente no indica cómo era la propiedad de la tierra ni la forma de sustentar su forma organizativa:

La fundación de colonias, las redes de intercambio de bienes a larga distancia, quizá el manejo de propiedades estatales, la tributación, la manufactura de bienes que se consumen internamente o se exportan fuera del núcleo central, configuran este carácter de la economía nacional e internacional Wari.(p. 252)

Circa los 550 a 1200 d.C. en la parte sur se desarrolló el Estado Tiwanaku en un territorio sobre los 3,800 msnm. con grandes extensiones de tierras

⁵⁶ Julián Idilio Santillana Valencia. Historiador, arqueólogo, investigador y catedrático peruano.

agrícolas y pasturas, “una entidad política de naturaleza expansiva debido, sobre todo, a su desarrollo económico e impulso religioso (...) la producción económica se desarrolló a gran escala y sustentó la base del poder político” (Santillana 2008, p.257). En los años 1100 d.C. aproximadamente, sucedieron varios periodos de sequía, oscilaciones climáticas que coadyuvaron al colapso del Estado Tiwanaku, modificaron su fuente de alimentación principal y patrones de asentamiento al dispersarse en pequeños curacazgos: “Esta población procuró ocupar espacios preferentemente de altura que tenían más recursos naturales disponibles, como los pastizales, cuyo manejo impulsó una economía ganadera en desmedro de una agrícola” (p. 303).

El periodo incaico

El Estado Inca, tenía niveles jerarquizados, clara diferenciación social, y aparato administrativo centralizado; por lo extenso del territorio, existían grupos locales en los cuales se apoyaba el Inca, entre ellos los curacas que eran intermediarios entre el Inca y sus súbditos, con funciones y responsabilidades definidas de representación, privilegios y poder para mantener el control territorial.

En el Incanato se mantuvieron las formas ancestrales de reciprocidad, comunismo agrario⁵⁷ y soporte de la estructura de gobierno: la redistribución de los excedentes; su forma de organización estaba basado en el *ayllu* que era una unidad de familia extendida, que compartía colectivamente la tierra, sus frutos y animales, y estaba guiada por los curacas, quienes junto a militares y sacerdotes formaban parte de la élite. La propiedad de los bienes según Espinoza⁵⁸ (2008) era comunal, familiar:

...lo más exacto –dentro del ayllu- sea hablar de “propiedad familiar” o, más exactamente, de un grupo de parientes y no de “propiedad individual (...)”. La tenencia colectiva de los ayllus sobre sus tierras, aguas, pastos y bosques; y, en caso de las etnias costeñas, sobre las islas guaneras, derivaba de un derecho ancestral. (pp. 327-331).

⁵⁷ Comunismo agrario en el sentido que la economía estaba basada principalmente en lo agrícola, tarea desarrollada en forma comunitaria, no obstante que el Estado Inca era imperial y con clases sociales diferenciadas, éste se preocupaba por su población, por lo cual no existía hambre ni miseria.

⁵⁸ Waldemar Espinoza Soriano (1936). Destacado historiador y catedrático peruano, especialista en historia andina prehispánica y colonial.

Cada miembro del ayllu recibía un lote, y cuando fallecía, éste retornaba al fondo común para dárselo a otro: "...el suelo pertenecía al ayllu, pero lo sembrado y cosechado allí correspondía al beneficiado durante la distribución de chacras" (p. 346). Espinoza cuenta que había "tres formas predominantes de tenencia: la estatal, la de las divinidades y la colectiva de los ayllus" (p.333) no considerando las tierras del sapainca y los curacas, seguramente porque eran mínimas en relación a estas tres. También indica cómo eran adjudicadas las tierras en los territorios conquistados:

Las tierras que se adjudicaban para el Estado y para el culto a las divinidades en cada etnia conquistada nunca representaban el mismo porcentaje o porción que las dejadas para los ayllus (...) dependía del número de personas que poblaban la etnia. (p.330)

Es decir en algunos lugares el Estado retenía para sí una gran cantidad de tierras mientras que en otras cuando la población era grande y la tierra escasa, retenía muy poca, lo cual dice de la razonabilidad en la apropiación por el Estado de los recursos, privilegiando el bienestar de la población.

Espinoza dice también que las tierras del Inca eran privadas, y cuando este moría lo heredaban sus descendientes; como el sapainca disponía de sus tierras y de las estatales, motivaba que los pobladores no distinguieran la propiedad personal de la estatal, considerándolas a todas "tierras del Inca". En relación a los recursos naturales estos estaban a cargo del Estado:

Los yacimientos de sal doméstica en la sierra, ya fuesen canteras o manantiales, eran considerados de usufructo público, es decir, de acceso libre (...). Aparte del cloruro de sodio, todo gran yacimiento o centro productor de materias primas minerales estaba a cargo del Estado. Así sucedía con los lavaderos y minas de oro, plata, cobre y estaño. (p. 336)

Dentro del ayllu la institución que dinamizaba el trabajo era el **ayni** que consistía en el intercambio recíproco de ayuda en el trabajo entre las familias en la construcción de casas, labores agrícolas y otros.

La **minca** o **minga** eran "faenas colectivas en obras de bienestar de la familia extensa completa (ayllu)" (p.365). Todos los integrantes del ayllu asistían con sus herramientas, alimentos y bebidas, laborando en tareas específicas al unísono, esta forma de trabajo comunal que venía desde milenios atrás se mantuvo en el incanato y permitió: edificación y

mantenimiento de andenes, puentes, caminos, senderos, canales de regadío, tambos y almacenes.

La forma de tributar fue a través del trabajo llamado **mita** destinado a realizar obras y labores de necesidad del Estado; Espinoza (2008) cuenta que este trabajo no era mal visto por la población: “los hombres estaban gustosos de trabajar para el rey, por considerarlo hijo del sol, de cuya divinidad participaba, y porque mientras laboraban recibían comida y bebida en cantidades suficientes para que se desempeñaran contentos y alegres” (p. 361). Espinoza narra que los varones casados y en buen estado de salud laboraban por turnos, los mejores eran premiados con coca, ropa y otros objetos y así lograban realizar obras extraordinarias:

Configuraba un laboreo ordenado, planificado y supervigilado por el Estado con la mediación de sus numerosos administradores. La mita le generaba rentas al cultivar sus tierras; custodiar sus ganados; conservar sus pastizales; explotar sus minas y lavaderos; confeccionar armas, telas y otros objetos artesanales; y, al mismo tiempo, prestar diferentes servicios personales en la edificación de construcciones y otras actividades (chasquis, tambos, puentes, caminos, asentamientos urbanos, levas para el ejército). Consistía en faenar por turnos, llevados a efectos por millares de trabajadores, por enjambres de mitayos hábiles (18-50 años de edad más o menos), extraídos exclusivamente de los ayllus para quehaceres en obras que demandaba el Estado (...) Como el trabajo era ejercitado en grupos, colectivamente, con suficiente comida y excitante bebida y música, los mitayos se enardecían emulándose los unos a los otros. (p.371)

El recurso efectivo para generar rentas era la energía muscular humana, la cual se invertía eficazmente en obras necesarias que demandaba el Estado.

Entonces, la mita no venía a ser otra cosa que la extracción de un plus-trabajo por el Estado, regulado por tandas. Conformaba la carga tributaria que el Imperio reclamaba a las comunidades o etnias, para retornarles como “salario” o redistribución solo una porción. (...) Lo incontrovertible es que tales relaciones eran asimétricas. El Estado inca acumulaba riquezas, donde las redistribuciones hechas a los trabajadores no eran equivalentes al trabajo solicitado. (...) Había, pues, una apropiación de excedentes por parte del Estado. (p. 400)

Merece especial mención el trabajo de las **acllas** para el Estado, los acclahuasis eran: “...talleres textiles a cargo de mujeres jóvenes y adultas, de cuyo trabajo se aprovechaba el Estado, el cual las compensaba proveyéndoles alimentos, bebidas, vestidos, joyas, música, danzarinas y aposentos con habitaciones muy confortables” (p. 352). De estas ñustas el Inca escogía sus esposas. Espinoza continua refiriéndose así de ellas:

Sin embargo, es imposible tipificarlas como esclavas, por cuanto en los acllahuasis gozaban de bastantes comodidades y porque allí permanecían enclaustradas hasta ñustas y pallas (princesas y eminentes señoras) de la casta inca. A lo más, podríamos llamarlas mujeres cautivas. Entraban niñas y las sacaban adolescentes o adultas para regalarlas a hombres que habían reunido méritos en acciones a favor del sapainca y del Estado. De todas maneras las aclas dan la idea de haber formado una “esclavitud doméstica”, toda vez que como productoras y trabajadoras eran propiedad del Estado, representado por la voluntad soberana del sapainca, quien las podía regalar a sus amigos y servidores beneméritos. A pesar de dicha evidencia, esta no sirve de sustento para los que propugnan caracterizar al Incario como un régimen esclavista. (p. 354)

El periodo colonial

Con la invasión española en tierras sudamericanas se inicia una nueva etapa económica y social de la humanidad. El académico Noejovich⁵⁹(2009) dice respecto al choque entre las dos culturas:

Creo pertinente referirme al sistema colonial como a una “yuxtaposición de sistemas” (...). El universo español se articula con el universo andino y conforma un sistema mestizo en el cual ninguno prevalece totalmente sobre el otro; ello se produce mediante una articulación de los jefes étnicos con las autoridades, adaptando el “sistema dual”, tanto político, como económico. (p. 27)

Es decir para Noejovich fue una simple yuxtaposición de dos sistemas que se articulaban en forma igualitaria; nada más alejado de la realidad, esto fue el arrasamiento de un sistema por otro, se instaló un sistema económico de rapiña y pillaje, lo único válido era la extracción de recursos a cualquier precio de vidas indígenas, situación celebrada en España, pues toda esa insospechada riqueza le permitió incrementar sus arcas e imponerse a otros reinos europeos, la riqueza americana transformó la economía del continente europeo.

A través de las encomiendas, que constituyó el reparto del botín conquistado: le cedían a un encomendero en concesión una zona o región y poder sobre tierra e indígenas dentro de ese territorio encomendándole la tarea de ayudarlos, defenderlos y educarlos y en compensación estos debían tributar trabajando las tierras del encomendero, éste entregaba parte de lo producido al Rey, otra parte a la Iglesia y el resto para él. La tarea de “educarlos” consistía en obligarlos a aceptar la religión católica proclamando una fe en algo invisible, ajeno a ellos.

⁵⁹ Héctor Omar Noejovich Chernoff. Contador público, economista e historiador peruano.

El Virreinato del Perú, en teoría abarcaba casi toda Sudamérica a excepción de Brasil, en la práctica tenía muy poco control y comunicación con sus regiones. En ese inmenso territorio, despoblado por la devastación de la raza indígena, con escasa mano de obra, la producción era bajísima, una solución a este problema fue la costosa traída de esclavos de África⁶⁰ y otra obligar a los indígenas a trabajar por la fuerza, cuando esto falló se les ofreció tierras y protección, y se les impuso tributos como una forma de obligarlos a trabajar, este tributo, primero fue en especies, las que eran valoradas en forma arbitraria y abusiva, y más adelante haciéndoles pagar tributos en dinero, forma indirecta de obligarlos al trabajo rentado en condiciones muy deplorables para conseguir dinero con el cual cumplir sus “obligaciones tributarias”.

La imposición de la Mita colonial, un remedo de la Mita incaica, fue el trabajo obligatorio indígena a favor de empresarios coloniales en tareas agrarias, ganaderas, urbanas, obrajes y minas. Glave⁶¹ (2009) dice de la Mita:

Con ella, se podía obligar a trabajar a los indios; todo muy bien reglado, claro. Luego de obligarlos a trabajar por salarios que hacían subsidiar al productor, además de garantizarle la mano de obra se procedía a dar muchas, sofisticadas y engorrosas normas de “protección” para que no se “abuse” de los naturales. Así, se suprimían las servidumbres personales –lo que se acataba, pero no se cumplía- en la encomienda, a la vez que se compelia a los pueblos de naturales (...) a satisfacer una alta cuota de imposición tributaria y a subsidiar a la economía colonial con su trabajo doméstico y con la economía étnica. (pp. 314-315)

En el papel se decían muchas cosas que en la práctica no se cumplían, por ejemplo que se consideraban a los indios vasallos de la corona, y que no podían ser esclavizados ni avasallados en sus derechos, pero en el fondo la declaración de vasallaje era sólo para generarles la obligación de tributar.

Se les otorgó a los indios derechos de propiedad siempre y cuando hubieren cumplido con el pago de sus tributos y se hubieran cristianizado. Igual de abusivos fueron los obrajes que eran grandes talleres-cárceles donde se

⁶⁰ Se estima la población negra en el año 1550 en territorio peruano de unos 3,000 esclavos; la relación entre negros e indios no fue buena, quizá por la cercanía -a vistas del indio- que había entre negros y españoles que les generaba desconfianza, sin embargo entre las tres razas se dio una variada y multicolor miscegenación, a la que luego se incorporó la asiática traída a las islas guaneras.

⁶¹ Luis Miguel Glave Testino (1954). Sociólogo, historiador y catedrático universitario peruano, fundador del Centro Bartolomé de las Casas del Cuzco.

hacía trabajar a los indios por míseros salarios, fijados por los encomenderos⁶², con los que luego el indio pagaba su deuda por tributos.

Los tributos durante la época colonial respondían a las necesidades de la corona -sistema mercantilista y monopólico- y eran cobrados principalmente al sector indígena, sin ninguna o casi ninguna contraprestación obligatoria por parte del estado colonial. El tributo indígena: era un impuesto de capitación⁶³, pero se responsabilizaba a los curacas o caciques de su recaudación y entrega a los corregidores, quienes depositaban los fondos el 24 de junio y el 25 de diciembre. La contribución indígena uno de los recursos financieros más importantes del virreinato del Perú, era injusto e inestable. Glave (2009) dice al respecto:

Fueron varias las exacciones que la república de españoles obtenía de la república de los indios, pero todas ellas tuvieron su base en la existencia del tributo. (...) el tributo era visto como algo natural en esa sociedad, parte de un gran pacto colonial, de un profundo sentir, que combinaba relaciones personales de dependencia, una lógica del don y de la reciprocidad en las lealtades al señorío de los jefes naturales o curacas. Luego, cuando el mercado cambió de naturaleza, el tributo dejó el aspecto ligado a la esfera de las percepciones y las alianzas políticas para convertirse en una imposición económica pura y simple. A partir de entonces, desaparecieron las formas no monetarias y su naturaleza se redujo a la cobranza, por tercios –dos veces al año, en coyunturas que marcaban la vida de los indios-, del dinero que se había establecido debían pagar por el nivel de acceso a los recursos comunales. (pp. 435-436)

Otros tributos existentes en la época colonial fueron:

El Quinto real: Este tributo consistía en entregar al Rey de España la quinta parte de los tesoros y recursos extraídos en la colonia, luego se modificó como Impuesto de regalía sobre la producción de plata, en 1735 se rebajó de un quinto a la mitad, por lo que se le llamo también diezmo.

Cobos: Derecho de fundición de la plata y oro para transformarlas en barras o lingotes, se pagaba el 1.5% en las cajas reales y se las marcaba con el sello real.

Almojarifazgo: arancel de importación y exportación pagado en los puertos, tasa del 5% para mercaderías que ingresaban y 2.5% a las que salían,

⁶² El encomendero y General de Caballería Antonio de Rivera y su esposa fueron quienes instalaron el primer obraje en el virreinato del Perú en 1545 llamado *Sapallanga* en Jauja.

⁶³ Un tributo de capitación se cobra en forma individual, es una suma absoluta y uniforme, se centra en la persona y no en su capacidad económica.

inicialmente se cobró en función al volumen transportado, y a partir de 1720 se utilizó el pesaje⁶⁴.

Alcabala: este impuesto se aplicaba a todas las ventas, mercaderías importadas o bienes locales, incluidas tierras y productos agrícolas, e incluso esclavos. Fue de 2%, en 1773 se elevó a 4%, y en 1778 a 6%.

Avería de la Armada era un impuesto Ad valorem recaudado para financiar las naves de guerra que resguardaban las flotas de barcos comerciales del ataque de piratas y corsarios de altamar.

El diezmo: la décima parte de todo lo cosechado o criado, y la *primicia*, que era el derecho sobre el primer fruto de lo cosechado o criado, ambos gravámenes eran destinados para la iglesia.

La época actual

Los tributos son los recursos vitales de financiamiento estatal, la Constitución Política del Perú de 1993 en el artículo 74°, en concordancia al principio de legalidad, que se tratará más adelante, dice respecto a ellos:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley (...).

Se puede ver que el Poder Legislativo reserva para sí la creación de Tributos en general, dejando al Ejecutivo la facultad sólo de regular aranceles y tasas, además le cede la facultad de administrar impuestos a nivel nacional, no pudiendo tener esta atribución ni los gobiernos Regionales ni Locales. La recaudación a nivel nacional está a cargo de SUNAT y a nivel local a cargo de unidades recaudadoras municipales, el esquema fiscal es centralizado, no considera a los gobiernos regionales, lo que se explica tal vez por la poca

⁶⁴ El monopolio comercial español permitió negocios altamente lucrativos, mantuvo una política de escasez de mercaderías en las colonias lo cual les permitía fijar los precios a su gusto los que podían ser 300 o 400% más caros que en España.

capacidad de gestión, demostrada en la limitada e ineficiente ejecución presupuestal y evidente corrupción en el manejo de los recursos públicos.

La Ley Marco del Sistema Tributario Nacional⁶⁵ en su artículo 2° indica que el Sistema tributario Nacional se encuentra comprendido por: El Código Tributario, tributos para el Gobierno central, para gobiernos locales, y para otros fines: contribuciones a la Seguridad social, Fonavi (ya derogado), Senati y Sencico.

Se puede afirmar que en el sistema tributario peruano destacan elementos históricos por sobre los racionales, por la manera como se han venido creando los tributos a lo largo de la historia: por urgencias de los gobiernos de turno para cubrir déficits fiscales, y en otras por clientelismo político, y no como consecuencia de un plan racional preconcebido.

Desde tiempos antiguos los tributos han servido como instrumento de dominación, agudizando la acumulación de riqueza en mano de unos cuantos y el empobrecimiento de las mayorías; a través del tiempo las clases dominantes han diseñado los sistemas tributarios de tal forma que el fin se mantenga pero de forma más disimulada; conforme la sociedad ha ido tomando conciencia de su papel en el ámbito económico y exigiendo sus derechos, quienes anteriormente fueron beneficiados por este instrumento hoy intentan deslegitimarlo cuando ya les es difícil controlarlo y utilizarlo en su favor.

Es quizá también esta una de las razones por la cual los tributos son mal vistos en la sociedad peruana pues nunca fueron pagados con verdadera conciencia de estar colaborando al mantenimiento del bien común sino estar siendo expoliado en su pobreza para enriquecimiento de otros. ¿Cómo se puede lograr que este instrumento de dominación pase a constituirse sino en un instrumento de liberación, cuando menos en uno que ayude a emparejar las condiciones de vida de los habitantes actuales?

⁶⁵ La Ley Marco del Sistema Tributario Nacional dada con Decreto legislativo 771 publicada en El Peruano del 31.12.1993, no considera los Gobiernos Regionales como parte del Sistema Tributario Nacional, no obstante que la Constitución Política si lo hace en el art. 74, esto puede deberse a que esta Ley dada por el Ejecutivo por delegación de facultades del Congreso Constituyente Democrático otorgada según Ley 26249 fue sólo para “modificar la legislación del Sistema tributario del Gobierno Central y de los Gobiernos Locales tendiendo a su simplificación” (art. 1).

2.3.3.3 Principios Tributarios

La potestad tributaria estatal, otorgada a éste por la Constitución, la cual le permite crear, modificar o derogar unilateralmente los tributos y hacer que las personas le entreguen parte de su patrimonio para cubrir los gastos necesarios para la convivencia así como buscar la equidad social, no puede ser ejercida de manera discrecional o arbitraria, sino que este actuar se encuentra limitado por los principios constitucionales tributarios.

La palabra *principio* del latín “*principium*” significa “*comienzo, fundación*”. Según el Diccionario de la Real Academia Española significa: “Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia”.

Los principios tributarios son normas de rango constitucional, que establecen los requisitos mínimos que deben tener las normas tributarias en el diseño y la imposición de toda carga contributiva por parte del estado a sus habitantes, son de carácter abierto, no taxativo ni concluyente, que no predetermina sino que permite interpretaciones acordes a la realidad vigente. Como dice Bernal⁶⁶ (2008) en relación a la tesis principal de Robert Alexy⁶⁷: “los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas que juegan en sentido contrario” (p. 96).

Hay situaciones en que los principios son contradictorios, casos en que no se puede acatar uno sin afectar a otro. Cuando en un caso específico hay controversias porque la aplicación de uno de ellos implicaría contradecir otro, se hace una *ponderación*⁶⁸, que es un método de resolución de controversias aplicado por un juez quien luego de sopesar los principios que concurren al caso concreto y fundamentar racionalmente, resuelve.

⁶⁶ Carlos Bernal Pulido. Abogado colombiano, docente en Derecho Público y filosofía del Derecho, en el año 2007 hizo la traducción del alemán al español de la obra “Teoría de los Derechos Fundamentales” de Alexy.

⁶⁷ Robert Alexy (1945). Jurista alemán, teórico notable del Derecho.

⁶⁸ Para ampliar sobre la figura de la ponderación véase “*Los derechos fundamentales y la teoría de los principios. ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales de la constitución española?*” de Bernal Pulido (2007). DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho. pp.273-291.

El “poder tributario” no reconoce más limitaciones que estos principios constitucionales, de ahí la importancia de su análisis en el proceso de planteamiento, creación, modificación, o derogación de los tributos dados por el poder legislativo, que son los representantes de los contribuyentes, pero de cualquier modo son normas unilaterales, exigidas coactivamente que pueden ocasionar situaciones injustas, en forma consciente o no y que se trata de evitar a través de los principios tributarios.

Los principios tributarios son la protección de los ciudadanos ante cualquier arbitrariedad del uso del poder del Estado otorgado por la sociedad, son el límite impuesto a quienes ejercen la potestad tributaria, pero también son la legitimación constitucional del actuar del Estado en la medida en que éste los respeta. Los principios deben ser interpretados en el espíritu de las demás normas y principios constitucionales, que consagran el respeto a los derechos fundamentales de las personas; decía Lejeune⁶⁹ (1978): “La justicia tributaria nunca será tal si se la aísla del resto de los objetivos de justicia que con carácter general persigue la Constitución” (p.179). La Constitución como ley máxima de la nación marca el camino sobre el que transitarán todas las normas e instituciones, y sobre la que deben descansar todas las demás.

Principio de Legalidad y Reserva de Ley

La intención de oponerse al abuso de poder, arbitrariedad e inseguridad jurídica, lo muestra el principio de legalidad, principio que trasciende el ámbito tributario, indicando que toda la estructura normativa y administrativa estatal y el actuar público, debe regirse dentro de lo establecido por la ley y subordinado a ella. Igualmente el principio de legalidad obliga dejar claros los aspectos de la relación jurídico tributaria, no dejando espacio para la discrecionalidad, permitiendo al contribuyente conocer con detalle y anticipadamente sus derechos y obligaciones y al administrador tributario los límites que le fija la ley.

⁶⁹ Ernesto Lejeune Valcárcel. Abogado y catedrático español de Derecho Financiero y Tributario.

Flores (1995) dice refiriéndose a la legalidad: “los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como del formal, es decir por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo” (p.209). Es decir la potestad tributaria estatal, está sometida a leyes generales y abstractas cuya legitimidad la obtiene al estar concordante con la Ley. Se trata que la tributación sea reflejo de la voluntad popular, resultado de un sistema tributario “autorizado” por la sociedad, “*Nullum tributum sine lege*” indica que no puede administrarse un tributo si no está normado por ley formal previa, expresado a través del órgano legislativo, característica de un estado de Derecho.

La Reserva de Ley por su parte es mandato constitucional que indica que las normas en materia tributaria están reservadas únicamente a la Ley. La creación, modificación, derogación o exoneración de tributos solo puede ser establecido por los representantes de quienes van a contribuir es decir por el Poder Legislativo a través de Leyes o normas con rango de Ley, esto se expresa en el aforismo “*no taxation without representation*”.

En ciertas ocasiones por la especificidad y tecnicismo que requieren algunas normas del ámbito tributario, motiva que el Poder Legislativo delegue en el Ejecutivo la dación de ciertas normas, lo cual no implica la renuncia a esta facultad de reserva de ley, pues este otorgamiento de facultades luego debe ser refrendada por el Legislativo, el que puede ratificar o no dichos decretos, en el espíritu de la división de poderes que rigen la institucionalidad democrática y por lo sensible que son las repercusiones de los actos en el campo fiscal.

Legalidad y reserva de ley son términos que en el ámbito tributario se encuentran estrechamente vinculados y que a veces se usan indistintamente, pero que la doctrina los diferencia, a este respecto el Tribunal Constitucional peruano en la sentencia referida al expediente 0042-2004-AI/TC decía:

A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el *principio de legalidad*, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos

los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de *reserva de ley*, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias. (FJ 9)

En relación a la Reserva de Ley se pueden ver dos aspectos la reserva material que indica las materias cuya regulación es determinada constitucionalmente, que en materia tributaria fija competencia exclusiva del legislativo y la reserva en sentido formal de prelación o jerarquía normativa.

En relación al alcance de la reserva de ley, existe *reserva relativa* que indica que es suficiente que la ley fije los elementos esenciales de la relación tributaria: sujetos y hecho imponible, pudiendo ser los demás elementos complementados por la administración tributaria a través de los *Reglamentos* que son normas de menor jerarquía; y *reserva absoluta* que postula que la ley debe fijar además tasas, bases imponibles, exoneraciones, infracciones y sanciones, evitando así que en la implementación se cambie el espíritu de la norma y la intención del legislador o que el Ejecutivo intente tomar atribuciones que no le competen a través del Reglamento o dispositivo de rango inferior, la reserva absoluta es deseable en la consideración que es el Legislativo órgano más racional y democrático, en el cual las normas son consensuadas y mejor evaluadas.

El Tribunal Constitucional en sentencia referida al expediente 489-2000-AA/TC decía:

Este Tribunal considera que el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir: el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación tributaria –acreedor y deudor-, el agente de retención y la percepción alícuota), los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión –expresa o tácita- de un Reglamento o norma de inferior jerarquía... (FJ5)

Se Coincide con lo expresado por el Tribunal a excepción de la primera frase, pues estos elementos no serían atribuidos al principio de legalidad sino en todo caso referidos al principio de reserva de ley en el sentido de reserva absoluta es decir que estos elementos de la relación jurídico tributaria deben ser precisados previa y expresamente por la Ley y no por norma de rango inferior como puede ser un reglamento o similar.

Equidad

La equidad, como sinónimo de justicia, exige que se respete el principio constitucional de igualdad, lo cual no quiere decir que todos los hombres deban ser iguales en patrimonio, sino en el trato a recibir por parte del Estado, como acreedores de iguales derechos y obligaciones.

Equidad no es sinónimo de igualdad, no son términos que signifiquen lo mismo, la igualdad implica “equivalencia de características”, y se puede medir objetivamente; la equidad es “lo justo” y depende de juicios valorativos la determinación de qué es equitativo y qué no lo es.

En la sociedad hay muchas diferencias y desigualdades en aptitudes y talentos, consecuentemente en capacidad económica, por lo que un trato equitativo implica un trato diferenciado: un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales a la hora de distribuir las cargas tributarias.

Margain Manautou⁷⁰ (1967) dijo refiriéndose a la equidad tributaria: “...el impacto del tributo debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación” (p.109).

Equidad tributaria no significa solo garantizar el trato similar a aquellos que se encuentren en situaciones análogas, sino un trato diferenciado a aquellos que no lo estén, lo que da lugar a categorías formadas conforme a criterios razonables, estableciendo los tributos en función a esas diferencias. Para aplicar la equidad tributaria existen dos criterios básicos:

El criterio del beneficio, de difícil aplicación, que pretende establecer los tributos de acuerdo al grado en que el individuo es beneficiado por el servicio público, es decir, los servicios serían pagados por quienes los usan, esto se puede aplicar por ejemplo a tasas y contribuciones especiales, no así a servicios públicos indivisibles, y puesto que estos (educación, salud pública, seguridad social y otros) son más intensamente utilizados por las personas de menos recursos, bajo este enfoque significaría estar obligados a pagar éstos mayores importes que las personas de mayores ingresos.

⁷⁰ Emilio Margain Manautou. Abogado fiscalista mexicano. Docente universitario en Derecho Administrativo y Tributario.

El criterio de la capacidad de pago, que pone énfasis en la situación económica financiera del contribuyente, independientemente que reciba o no algún beneficio de los servicios públicos, el pago está relacionado a su capacidad contributiva, considerando su renta, patrimonio o consumo.

Se distinguen aquí dos aspectos: Uno de equidad horizontal por el que un individuo debe recibir tratamiento fiscal equivalente al resto de integrantes de su grupo económico y otro de equidad vertical, en el que cada contribuyente debe soportar una carga impositiva acorde a su capacidad económica, es decir, un individuo de mayores ingresos debe soportar una carga mayor que otro de menores ingresos, independientemente de los beneficios que reciba, esto se relaciona directamente con la capacidad redistributiva del sistema tributario.

Se ve que para que el impacto sea el mismo, los montos de los tributos deben ser diferentes, pues el impacto que cause el monto de un tributo determinado en una persona de bajos ingresos será muy diferente al que cause ese mismo monto en otra de ingresos altos, para la primera el pago puede significar dejar de comprar un alimento vital para su sobrevivencia mientras que para la segunda simplemente dejar de adquirir algún bien de lujo o recreativo⁷¹. Puede resumirse diciendo que este principio indica que las normas deben consagrar, trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, sin dejar vacíos que permitan la evasión o elusión o abran el camino a tratos inequitativos.

Cabe destacar que el objetivo de la equidad no solo debe buscarse en la captación de los ingresos públicos sino también en el destino de tales ingresos, es decir focalizarlos en los estratos de menores recursos, y con una política diligente de cuidado de los recursos evitando las malversaciones y peculados, buscando el uso óptimo de los mismos. Finalmente si una preocupación adicional cabe advertir es reflexionar y preguntarse si en la actualidad se está priorizando la equidad horizontal o la vertical.

⁷¹ Véase también en relación a esto la *Ley de la utilidad marginal decreciente* de W.S. Jevons en quien se apoyó A.C. Pigou, esta ley postula que el consumo de unidades adicionales de un bien incrementa la satisfacción, es decir cada unidad proporciona utilidad adicional pero este aumento va decreciendo con cada unidad consumida, hasta que llega a un punto en que la utilidad comienza a decrecer.

Capacidad contributiva

Las normas fiscales definen a los ciudadanos exclusivamente por su nivel de riqueza, no por capacidad intelectual, física, o de alguna otra índole, y es en función a esa capacidad económica que los afecta con obligaciones tributarias destinadas a cubrir el gasto fiscal. La capacidad contributiva, exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde ésta se encuentre, es un límite a la potestad legislativa en materia tributaria a fin de que ésta no afecte en demasía a los habitantes.

En palabras de Villegas (2001): "...capacidad contributiva es la base fundamental de donde parten las garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad" (p. 199). Los gastos necesarios para la convivencia social deben ser asumidos por todos, pero por todos los que estén en capacidad de hacerlo, esa capacidad de asumir los tributos se determina a través de la capacidad contributiva. Capacidad contributiva es un principio previo de análisis luego del cual se puede buscar equidad y progresividad. Tarsitano⁷² (1994) plantea así la capacidad contributiva:

...“aptitud” del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible. (p. 307)

Tarsitano distingue capacidad económica de capacidad contributiva, la económica luego de evaluación por parte del legislador puede convertirse en contributiva. Moschetti⁷³ (1980) también las diferencia:

Capacidad contributiva no es, por tanto, toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas en nuestra Constitución. (p.277)

Moschetti considera que no toda riqueza es pasible de ser contribuida, sino sólo aquella que cumpla ciertos requisitos los cuales la hagan idónea para apoyar a solventar los gastos públicos. Se puede tener capacidad económica sin tener capacidad contributiva, pero no al revés; a criterio del

⁷² Alberto Tarsitano (1955). Abogado tributarista argentino, autor de numerosos trabajos en materia tributaria, presidió la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

⁷³ Francesco Moschetti. Abogado tributarista italiano, catedrático en la Universidad de Padova.

Tribunal Constitucional la capacidad contributiva se debe determinar en función a la capacidad económica y a la naturaleza del tributo, así lo dejó ver en Sentencia referida al Expediente 033-2004-AI/TC:

..., cuando este Tribunal Constitucional interpreta los alcances del principio de capacidad contributiva, lo hace partiendo de la estrecha relación que necesariamente debe existir entre el tributo y la capacidad económica que le sirve de sustento. (FJ15)

El tribunal señala la relación que debe existir ellos: la naturaleza del tributo y capacidad económica indicarán la existencia de capacidad contributiva; más adelante lo reitera, y traza lineamientos según la naturaleza de algunos tributos, así para el caso del Impuesto a la Renta el Tribunal dice que:

...el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. (FJ16)

Es decir si el contribuyente está siendo gravado con impuesto a la renta, no puede considerarse capacidad contributiva su patrimonio o nivel de gasto, que si bien son indicadores de capacidad económica no están en relación estrecha al tributo, sino únicamente la renta generada o la renta potencial que tuviera. Lo que no significa que el administrador tributario no pueda tomar en cuenta estos indicadores para otros fines fiscales como puede ser determinar rentas presuntas omitidas y atribuidas al contribuyente. En ese sentido cuando el tribunal se refiere a la renta que potencialmente pueda ser generada, se puede interpretar diciendo que la potencialidad no es la renta específicamente obtenida sino aquella que puede obtenerse, es decir esa potencialidad puede ser presunta y determinada por algún indicador como podría ser un porcentaje de los ingresos.

El principio de capacidad contributiva es pues señal que indica si un contribuyente está en capacidad de asumir un tributo. Este principio llevado al extremo, provoca complejidad en los sistemas tributarios, al querer determinar bases imponibles de forma pormenorizada y singularizada atendiendo a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que se consigue sólo con exagerada complejidad del tributo y por tanto del sistema.

Generalidad

El principio de Generalidad alude al carácter extensivo de la ley e indica que cuando un sujeto se halla en situación que indica la ley como obligado a contribuir, este debe cumplir, independientemente del sexo, raza, categoría social, o nacionalidad que tenga, significa que todos tienen que pagar, pero naturalmente todos los que puedan hacerlo, es decir tengan la suficiente capacidad económica, en otras palabras que el aporte al sostenimiento de los gastos públicos debe ser efectuado por aquellos que posean la riqueza para hacerlo. Así lo señala Arrijo Vizcaíno⁷⁴ (2000):

Están obligados a pagar los tributos todas aquellas personas, físicas o morales que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate. (p.248)⁷⁵

Este principio en un sentido amplio indica que se debe tener en cuenta todos los hechos reveladores de capacidad económica a fin de repartir la carga impositiva entre todos aquellos con capacidad contributiva suficiente.

El principio de Generalidad por cuanto tiende a la uniformidad del tratamiento tributario sin distinciones individuales, favorece la simplicidad y claridad estructural del sistema, reduciendo los costos indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se trata a través de él de evitar inequidades y preferencias arbitrarias que podrían darse por algún motivo a personas individuales, lo cual no significa que no se pueda beneficiar o exonerar tributariamente a algún sector de la población por motivos debidamente justificados. En palabras de Villegas (2001):

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse (real o aparentemente) el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razones de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda. (pp. 200-201)

⁷⁴ Adolfo Arrijo Vizcaíno. Abogado mexicano, docente universitario, estudioso del Derecho Fiscal.

⁷⁵ Arrijo Vizcaíno separa a los tributos de las contribuciones, la normatividad peruana considera a las contribuciones como un componente de los tributos, además de los impuestos y las tasas.

Progresividad

La progresividad emerge como consecuencia de la búsqueda de una forma en que cada individuo tenga que asumir su aporte al estado en función a sus posibilidades económicas. De acuerdo a este principio la alícuota del tributo se incrementa a medida que aumenta la cantidad gravada, en el considerando que las personas de bajos ingresos se gastan la mayor parte de ellos en sus necesidades básicas, mientras las personas de ingresos altos las cubren fácilmente, pues la porción de ingresos que se destina a cubrir estas necesidades básicas disminuye más que proporcionalmente conforme aumenta el nivel de ingresos.

Este principio reafirma el derecho a un trato desigual a los desiguales, aplicando un criterio de discriminación cuantitativa, y al igual que la capacidad contributiva incorpora la finalidad redistributiva, por el cual se procura reducir las desigualdades existentes que se consideran injustas. Torrealba⁷⁶ (1992) indica en que consiste la progresividad:

...la progresividad se refiere a un específico modo de tratar la riqueza conforme ésta crece cuantitativamente, de manera que, en la comparación entre los incrementos relativos de recaudación que el impuesto produce con los incrementos relativos de las bases gravadas, se observa una relación (llamada elasticidad de la recaudación respecto de la base) superior a la unidad. O, dicho en términos menos técnicos, la tributación crece, con el crecer de la riqueza, en términos más que proporcionales. (pp. 206-207)

La progresividad es un indicador del potencial redistributivo de un impuesto, lo importante es finalmente si el impuesto logra cambiar la distribución actual del ingreso, lo que será consecuencia de la importancia relativa del impuesto en la recaudación total del sistema y además la utilización de dichos ingresos tributarios por parte del gobierno, lo cual también es deseable sean utilizados en forma progresiva (invertidos en mayor proporción en los sectores que más los necesitan y que son los de menores recursos) para lograr una real disminución de la desigualdad social.

⁷⁶ Adrián Torrealba Navas. Abogado costarricense, docente universitario, especialista en asuntos tributarios.

La progresividad no solo debe ser en las alícuotas de los tributos sino también en las normas, es decir que ellas deben además de no limitar, restringir o reducir derechos vigentes, ir progresivamente otorgando a los sectores más débiles derechos y beneficios de mayor alcance que los existentes, si se quiere *realmente* hacer lo que se proclama.

Ese modo específico de tratar a la riqueza que tiene el Principio de Progresividad es el reconocimiento del Derecho de las muchas visibles diferencias y desigualdades en las condiciones de existencia de las personas en la sociedad y la necesidad de revertirlas, sin embargo la progresividad es una herramienta que por su gradualidad, no vera resultados en el corto plazo, (en muchos casos la progresividad se convierte en regresividad por lo inadecuado del Sistema tributario) pero se espera que en el mediano o largo plazo mitigue en alguna forma esta actual injusticia.

La progresividad se aplica de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas existentes, de acuerdo a las condiciones del momento económico vigente y teniendo como límite fijado constitucionalmente a la no confiscatoriedad.

La no confiscatoriedad

Según el Diccionario de la Real Academia Española “*Confiscación*” del latín “*Confiscatio*” es la “pena o sanción consistente en la apropiación por el Estado de la totalidad del patrimonio de un sujeto”.

Durante varios siglos la confiscación de bienes ha sido una figura jurídica utilizada por los gobernantes para castigar actos delictivos graves, siendo una pena complementaria a la pena principal impuesta, cumpliendo una función punitiva pero también recaudatoria, esta figura estuvo vigente hasta comienzos del siglo XIX en que fue suprimida.

Para Vidal Henderson⁷⁷ (1972), confiscación es “la transferencia obligada de los bienes o rentas de una persona al Estado, por decisión unilateral de este

⁷⁷ Enrique Vidal Henderson (1918 -1996). Abogado tributarista y docente universitario peruano.

último, sin derivarse derecho ni compensación alguna al propietario de los bienes” (p.163). Es una acción obligada que ejecuta el Estado sin derecho a resarcimiento por los bienes confiscados, y ante la negativa del confiscado el Estado puede recurrir a la fuerza pública a fin de ejecutar el acto.

Dado que el tributo constituye una restricción de dominio, ya que detrae una parte del patrimonio de las personas a favor del fisco, el principio de no confiscatoriedad frente a esto acoge la garantía constitucional del derecho de propiedad y la cuantía máxima de tributación, respetando los derechos adquiridos por los contribuyentes, sobre bienes incorporados a su patrimonio al amparo de la ley, prescindiendo de lo justo o injusto de la adquisición.

El Tribunal Constitucional Peruano (2004) decía al respecto en la sentencia referida al expediente 0004-2004-AI/TC:

El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. (FJ18)

La no confiscatoriedad indica el límite infranqueable que prohíbe no agotar la riqueza imponible a través de la recaudación del tributo, es decir que este tributo no llegue a niveles insoportables que liquide las razonables expectativas que sobre sus bienes tienen los propietarios.

Lo que cabe preguntarse es a partir de qué porcentaje un tributo puede ser considerado confiscatorio. El Tribunal Constitucional agrega en la mencionada sentencia 0004-2004-AI/TC:

..., tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes están obligados a sufragarlo. (FJ 19)

El tribunal deja el decidir si un tributo es considerado confiscatorio o no, a la casuística, luego de un análisis de los elementos constitutivos del tributo, en especial la alícuota, así como las circunstancias y época en que se efectúe la imposición, desvirtuando la posibilidad de atribuir en abstracto, un carácter confiscatorio a un tributo, solo por la evaluación de un porcentaje determinado de la alícuota que podría considerarse alto.

Neutralidad impositiva

Los tributos no deben influir, o hacerlo lo menos posible, en el nivel, composición de inversiones, localización, fuentes de financiamiento, forma jurídica o tamaño de la empresa, a fin de no afectar la asignación eficiente de recursos, decisiones de los agentes y sus expectativas de retorno de la inversión en los procesos productivos.

“Los impuestos deberían cumplir el objetivo que se les ha asignado, pero más allá de esto, no deberían interferir en el funcionamiento de los mercados” (Musgrave⁷⁸, 1959, p.141). Un tributo debe incrementar los ingresos estatales evitando la discriminación entre personas o empresas, no favoreciendo a un grupo en perjuicio de otro, evitando que esta discriminación interfiera con decisiones que puedan tomar los agentes económicos. Jarach (1994) lo expresa así:

La neutralidad del impuesto significa que este debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no solo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios. (p. 103)

Se percibe que si la fiscalidad provoca distorsiones, estas se manifiestan en la oferta, demanda y precios de los productos, no solo de los bienes directamente involucrados sino en el conjunto de la economía.

La falta de neutralidad es más notoria entre países cuando por obvias desigualdades en la normatividad fiscal de los Estados, las empresas optan realizar sus inversiones en aquel país de más bajo nivel impositivo que le rendirá mayor retorno de beneficios luego de impuestos, cuando lo ideal es que se ubiquen en uno donde los costos de producción sean menores, esta ineficiencia de localización trae consigo menor crecimiento de la economía y disminución del bienestar general, lo cual además induce a una competencia infraterna en los gobiernos por atraer inversionistas rebajando tasas o en concesiones vergonzosas.

En el mercado interno la neutralidad se percibe si los precios no se distorsionan, ni los inversionistas cambian de idea del sector en el cual invertir por efecto de la fiscalidad. Si un tributo grava o exonera a

⁷⁸ Richard Musgrave (1910-2007). Economista alemán, investigador en temas de hacienda pública.

determinada actividad, y no a otras, entonces se está influyendo en la decisión ante diferentes oportunidades de inversión, incentivando a realizarla en un sector que no es el más óptimo, este desvío de recursos genera ineficiencia, se afecta la tasa de retorno de la inversión y los precios. Un impuesto es neutral y contribuye a la eficiencia si permite una asignación óptima de los medios de producción.

Todos los tributos producen efectos en los agentes económicos que exceden los meramente recaudatorios, no se puede detraer recursos del circuito económico sin alterar las actuales estructuras y sus diferencias, lo que sí se puede hacer es alterar lo menos posible, o direccionar las alteraciones hacia lo que la política fiscal desee, atendiendo principios de equidad y solidaridad.

Hay circunstancias en que es necesaria la intervención estatal para corregir situaciones imperfectas del mercado que es necesario eliminar o cuando menos atenuar, cabe recordar que la función principal del Estado hoy, no es sólo recaudar sino principalmente buscar equidad entre sus ciudadanos, a través de una decidida redistribución de la riqueza, lo que implica aplicar tributos que van a influir en ciertas decisiones de los agentes económicos.

Simplicidad

El principio de simplicidad considera que los impuestos deben ser establecidos de forma que todos los contribuyentes lo entiendan fácilmente, evitar ambigüedades y subjetivismos, minimizando el espacio para la discrecionalidad de la administración y evitando permitir argucias legales que buscan evasión y elusión.

Simplicidad también implica estabilidad del sistema, de la cuantía de los tributos y los procedimientos, un impuesto que sufre modificaciones constantemente llega a acumular alto grado de complejidad que puede ser decisivo factor de exclusión y aliciente al contribuyente hacia la informalidad, igualmente demasiada complejidad genera situaciones que pueden ser aprovechadas por otros para evitar pagar sus obligaciones tributarias valiéndose de argucias elusivas.

La precisión y claridad de las normas son decisivas si se desea un sistema tributario eficiente y efectivo. En palabras de Villegas (2001):

Es necesario que tales normas se estructuren de manera tal que presenten, técnica y jurídicamente, el máximo posible de inteligibilidad, y que sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, y, por consiguiente, toda arbitrariedad en la determinación y recaudación de los tributos. (p.525)

Lograr la simplicidad en la práctica es complicado pues su estricto cumplimiento traería contradicciones con otros principios como la equidad y la capacidad contributiva, la mejora de uno de ellos generalmente ocasiona afectar a otro, así, la complejidad muchas veces se origina por tener en cuenta aspectos de equidad, otorgar ciertos incentivos, o evitar que demasiada simplicidad afecte a algunos contribuyentes de manera injusta; sin embargo es deseable que en lo posible se debe tender a la estabilidad y simplicidad pues esto evitara retrasos en las decisiones de inversión y ayudará a lograr eficiencia y eficacia.

La simplicidad se debe dar en tres ámbitos: Simplicidad en la Política tributaria, simplicidad en la legislación tributaria y simplicidad en la Gestión tributaria. La simplicidad disminuye los costos operativos del sistema fiscal: los costos de la administración tributaria en efectuar cobranzas de los tributos, fiscalizar el cumplimiento de las normas, los costos de asesores y orientadores tributarios que absuelven consultas y reclamos de los contribuyentes; así como también disminuye el costo de cumplimiento tributario del contribuyente en tiempo y recursos: preparación de la información necesaria para realizar las declaraciones físicas o virtuales, tiempo destinado a trámites, consultas y reclamos, asesoría contable y legal, adquisición y legalización de libros y registros contables ad hoc, compra de equipos de informática, pagos de servicios de internet, etc. La excesiva complejidad tributaria afecta en mayor medida a las pequeñas que a las grandes empresas quienes por lo general cuentan con un equipo de asesores en aspectos tributarios, lo cual hace más regresivo al sistema.

Cabe destacar que el uso intensivo de internet que se manifiesta en los últimos años en los países de la región esta paulatinamente logrando la simplificación de los procedimientos de declaración y pago de tributos.

Los Principios Tributarios en la Constitución Peruana

En el artículo 74° de la Constitución peruana de 1993, los Principios tributarios que se aprecian son en primer lugar un principio de tipo formal que es el de *Legalidad*, por el cual se indica que solo por ley se pueden crear, modificar o derogar tributos o establecer exoneraciones (o por decreto legislativo en el caso de delegación de facultades, y por decreto supremo los aranceles y tasas), también considera *reserva de ley*, y a continuación se enuncian principios materiales como *Igualdad*, respeto de los derechos fundamentales de las personas, y *no confiscatoriedad*, en ese orden.

Se podría decir que la Constitución ha tomado a los principios de forma pragmática, no mencionando taxativamente algunos, como Generalidad ni Capacidad contributiva, quizá en la idea que Generalidad está considerado implícitamente en el artículo 2 que señala que todos son iguales ante la ley, y Capacidad contributiva en el de Igualdad. Al respecto el Tribunal Constitucional peruano en sentencia referida al expediente 0053-2004-AI/TC se pronunció así:

...para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical. (FJ VIII. B.1)

Hay otros principios no expresamente señalados en el artículo 74°, lo que no implica que no se tengan que respetar, estos están sobreentendidos y son vinculantes con los principios fundamentales de las personas y la sociedad a que hace referencia este artículo como también el artículo 1° de la carta Magna, por tanto de cumplimiento obligatorio.

2.3.4 La Renta

En la búsqueda de la determinación de la capacidad contributiva, se considera que ésta se exterioriza a través de la renta, el patrimonio y el consumo. Renta es todo incremento neto de riqueza que una persona física o jurídica percibe sin disminuir su patrimonio, es la diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios para su obtención, es decir al mencionar “renta” se hace referencia a la ganancia neta.

Teorías sobre el concepto de Renta

El concepto *renta*, ha sido teorizado por muchos autores, acá se presentan las más conocidas según explicación de García Mullin⁷⁹ (1978):

El criterio de la Renta-producto.

Según este criterio, existe una concepción de renta de tipo económica y objetiva, cuando cumple los siguientes requisitos: a) sean un producto; b) provengan de una fuente durable; c) sean periódicos; d) la fuente haya sido puesta en explotación (habilitación).

El criterio del Flujo de Riqueza

Este criterio considera renta la totalidad de la riqueza proveniente de terceros, y no exige que provenga de una fuente productora durable, ni importa su periodicidad, de tal forma que abarca una serie más de ingresos:

1. Las Ganancias de Capital Realizadas (venta de bienes patrimoniales)
2. Los Ingresos por Actividades Accidentales
3. Los Ingresos Eventuales (loterías, juegos de azar)
4. Ingresos a Título Gratuito. (regalos, donaciones, legados y herencias)

El Criterio de consumo más incremento de patrimonio

Este criterio considera renta la totalidad del enriquecimiento de un individuo (su capacidad contributiva) sin recurrir a su origen (flujo o fuente), plasmándola en dos grandes rubros variaciones patrimoniales y consumos.

Sin embargo estas teorías no se presentan en los Regímenes tributarios solas sino que casi siempre se combinan, tal lo dice Villegas (2001) “Generalmente, las teorías han sido impracticables en su estado puro por las leyes fiscales, que las han combinado entre sí, siguiendo los criterios más adecuados –en cada legislación– al funcionalismo económico-social del impuesto que grava los réditos” (p.533). Además hay que indicar que existen diferencias en cuanto a si estas teorías se aplican a rentas de personas físicas o de empresas, por ejemplo en la empresa se considera renta toda utilidad independientemente que provengan de actividades habituales o no.

⁷⁹ Juan Roque García Mullin. Académico argentino, especialista en asuntos tributarios.

Métodos de imposición a la Renta

Es la forma como la renta es adoptada como base para la aplicación del impuesto. Existen tres formas:

1. Método Global, unitario o sintético. Es una síntesis de la totalidad de rentas (positivas y negativas) del sujeto pasivo, no hace discriminaciones por tipo de renta, permite la aplicación de alícuotas progresivas.
2. Método Cedular, analítico o real. Considera las distintas formas de producción o generación de rendimientos, cada fuente es una cédula base para la aplicación del impuesto, siendo diferentes: alícuota, reglas y procedimientos para cada tipo de rendimiento, además cada resultado es independiente, no considera compensación entre positivos y negativos. Dentro de este método se encuentran los llamados sistemas duales que gravan en forma diferenciada rentas de trabajo y rentas de capital.
3. Método mixto. Posee características de los dos anteriores, es decir aplica el método cedular y lo integra con un impuesto complementario global, personal y en algunos casos progresivo sobre el total de las rentas.

Estas tres formas han sido asumidas por los países en forma diversa, casi todos aplican el método mixto no existiendo alguno que haya aplicado un método en su forma pura y ortodoxa, sino combinando aspectos de uno y otro, según las características propias de su economía, idiosincrasia y necesidades coyunturales de recursos fiscales, otros por acuerdos de orden comunitario, o también por presiones sociales, sobre esto dice Jarach (1996)

No existe un concepto de Renta o rédito *a priori* que obligue al Estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto a la Renta; sólo existe un concepto normativo y éste podrá, en la esfera científica, ser objeto de crítica bajo diversos ángulos, tales como su consistencia, su adecuación al principio de igualdad, su idoneidad para lograr determinados efectos redistributivos o su neutralidad, o bien su adaptabilidad a una política de estabilidad o desarrollo. (p.472)

Cualquiera sea el método para gravar la riqueza, es importante que esté dirigido a gravar la riqueza real, no la aparente, no sólo algún signo de ésta dejando de lado riqueza arrastrada generación tras generación, y por la que no se tributa o se hace mínimamente, ocasionando que el peso de las obligaciones descansa en los recursos de quienes menos tienen, empobreciéndose cada vez más en términos relativos.

2.3.4.1 El Impuesto

Dentro de los Tributos, el impuesto es el más importante, tanto por la cuantía que significa su aporte como por la atención y discrepancias que suscita en la doctrina fiscal.

Villegas (2001) ofrece una definición diciendo que el impuesto es: “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p.72). El autor argentino hace aquí alusión a la característica más saltante de los impuestos que es la no obligación del Estado a retribuir directamente al contribuyente en base al aporte realizado.

Existen varias clasificaciones de los impuestos, aquí algunas de ellas:

Impuestos directos e indirectos.- Los *indirectos* recaen sobre la producción y el consumo, materializados en un producto o mercancía, son trasladables hasta el consumidor final, que es quien finalmente los asume, por ejemplo el IGV, en cambio los *Directos* afectan en forma directa al sujeto del impuesto, no presentándose aquí el fenómeno de la traslación, por ejemplo el impuesto a la renta, al patrimonio, a las herencias, a las transacciones financieras, etc.

Impuestos personales u objetivos y reales o subjetivos.- Son impuestos personales, si se tiene en cuenta la situación particular del contribuyente, lo que determina su capacidad contributiva y son reales si no se tiene en cuenta estas condiciones. Villegas (2001) explica así esta clasificación:

Impuestos reales u objetivos y personales o subjetivos.- Conforme a esta clasificación, son impuestos personales aquellos que tienen en cuenta la especial situación del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de su capacidad contributiva. Por ejemplo la imposición progresiva sobre la renta global que tiene en cuenta situaciones como las cargas de familia, el origen de las rentas, etc. Los Impuestos reales en cambio consideran en forma exclusiva la riqueza gravada con prescindencia de la situación personal del contribuyente. Así por ejemplo los impuestos a los consumos o el impuesto inmobiliario. (p. 75)

Es decir los impuestos reales se desentienden de la persona y se centran en la materia imponible, en cambio los personales contemplan la situación y capacidad tributaria del contribuyente.

Impuestos ordinarios y extraordinarios o temporales.- Los ordinarios son aquellos que están en forma permanente en el sistema tributario de un país. Los extraordinarios se establecen por un periodo determinado, generalmente por urgencias de recursos fiscales.

En atención a la materia gravada. Los impuestos pueden ser sobre el *consumo*, el *capital* o la *renta*. Los impuestos sobre el consumo se establecen sobre la circulación y consumo de los bienes y servicios. Los impuestos sobre el capital o patrimonio se aplican sobre el valor de los bienes patrimoniales, independientemente de que estos produzcan o no renta para su poseedor. Los impuestos sobre la renta se aplican sobre la utilidad o beneficio obtenido sin tener en cuenta el valor de los bienes que conforman el capital y que son la fuente que obtuvo dicha renta. A estos habría que agregarle los impuestos medioambientales, cuya necesidad y urgencia crece día con día, son impuestos que tratan de gravar el grado de contaminación causado en el medioambiente.

Impuestos de periodo o de causación inmediata.- los impuestos de periodo se determinan por el conjunto de operaciones que se suscitan en un periodo determinado de tiempo, como por ejemplo el impuesto a la renta. Son de causación inmediata cuando surge la obligación cada vez que sucede el hecho imponible, por ejemplo el impuesto de alcabala.

Impuestos fijos, proporcionales, progresivos y regresivos.- Los impuestos *fijos* son una cantidad invariable, los *proporcionales* también llamados planos, mantienen una relación constante entre la tasa y la base imponible; en los *progresivos*, aumenta la tasa a medida que aumenta la base imponible hasta un límite establecido, a partir del cual la tasa se vuelve proporcional; en el caso de los *regresivos* ante un aumento de la base imponible hay una disminución de la tasa aplicada.

2.3.4.2 El Impuesto a la Renta

Este tributo aparece en la edad media en Florencia, Italia, en 1451 cuando la propiedad de la tierra deja de ser un buen indicador de la riqueza de las personas, y empezaba a desarrollar el sector comercial e industrial, es entonces que el impuesto sobre la propiedad de la tierra, llamado *estimo*, da paso a un nuevo impuesto que grava las ganancias llamado *catasto*, el que luego se convertiría en un impuesto de tipo progresivo llamándolo *scala*.⁸⁰

Otro impuesto a la Renta conocido es el promulgado en 1798 en Inglaterra, llamado *Aid and Contribution Act* o *Triple Assessment*, creado con el fin de sufragar gastos bélicos de la Guerra con Francia en épocas de Napoleón, y se abolió en 1816, tras el fin de la guerra, por el rechazo de la población.

En América Latina se aplica un tributo de este tipo y con motivo similar en la Gran Colombia por “*Ley del 30 de Setiembre de 1821 Sobre contribución directa*”, norma de redacción notable en cuyo primer considerando se lee:

Que es un deber del cuerpo representativo de la Nación el proveer de fondos bastantes para la subsistencia de los ejércitos que tan gloriosamente combaten por la independencia de la Republica, lo mismo que para sostener los demás ramos de la administración.

Esta norma se puede decir que fue la primera en la región americana en implantar un Impuesto de este tipo, tiene varias características del impuesto actual, gravaba alquileres, sueldos, capitales y otros, en su artículo 1° dice:

Se exigirá en todo el territorio de Colombia un impuesto sobre las rentas o ganancias de los ciudadanos, bajo el título de *contribución directa*.

La norma es explícita al decir *sobre las rentas o ganancias*, esto indica que no es un impuesto sobre patrimonio, y en el artículo 4° se reafirma al decir:

La renta neta de las casas o edificios que no son públicos se cobrará por razón de los arrendamientos que paguen o deban pagar en los lugares en que existen, y no por el valor de ellos, observándose la misma regla respecto de las que habitan sus dueños.⁸¹

⁸⁰ Para más detalles de estos tributos véase Edwin R. A. Seligman (1911). *The Income Tax. A study of the History, Theory, and practice of Income Taxation at Home and Abroad*. New York: The Macmillan company.

⁸¹ Esta Ley sin embargo parece no haber tenido mucha aceptación, por las Reformas a que fue sometida en los años 1825, 1826, y 1827.

En Estados Unidos hubieron tributos con ciertas características del impuesto a la Renta en sus diferentes Estados, pero no fue sino hasta 1864 que se implementó en los Estados del norte⁸² durante la Guerra Civil Americana como impuesto de guerra y se derogó al terminar ésta⁸³, se quiso reimplantar en 1894 pero fue declarado inconstitucional y finalmente se estableció en el año 1913, luego de que 42 de los 48 Estados ratificaran la decimosexta enmienda constitucional.⁸⁴

Actualmente casi todos los países del mundo aplican el Impuesto a la Renta con ligeras variaciones, a través de él, el Estado busca gravar la percepción de ingresos y la generación de renta de personas físicas y empresas, impuesto dúctil, flexible y funcional, que ha evolucionado a través del tiempo adecuándose a necesidades coyunturales de los gobiernos. Bravo Cucci⁸⁵ (2002) caracterizando al tributo menciona que:

El Impuesto a la Renta es un tributo que se precipita directamente sobre la renta como manifestación de riqueza. En estricto dicho impuesto grava el hecho de percibir o generar renta, la cual puede generarse de fuentes pasivas (capital), de fuentes activas (trabajo dependiente o independiente) o de fuentes mixtas (realización de una actividad empresarial = capital + trabajo). (pp. 63-64)

Se aprecia una de las características atribuidas al impuesto a la Renta: su no traslación, es decir que afecta directamente a quien genera el ingreso sea persona natural o jurídica, pero importante es diferenciar entre quienes realmente soportan la carga fiscal y aquellos sobre los que se establece el tributo y son los encargados de pagarla, se reitera que finalmente el impuesto a la Renta es asumido por el consumidor final puesto que es él, quien al pagar por el producto o servicio recibido, está pagando por los costos, gastos, utilidad e impuesto a esa utilidad que el Estado impone.

Ante una subida del tributo, corresponderá muy probablemente también un alza en el precio del producto o servicio en igual o similar magnitud. Claro que esto en bienes con demanda elástica será difícil pues el consumidor al incrementarse el precio buscara posiblemente otros bienes sustitutos.

⁸² Los Estados del sur tuvieron otro desarrollo tributario, para detalles véase Seligman (1911).

⁸³ La Guerra Civil americana se inició el 12 de abril de 1861 y terminó el 20 de agosto de 1866.

⁸⁴ Enmienda Dieciséis de la *Constitución para los Estados Unidos de América*: "El congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuere la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento"

⁸⁵ Jorge Antonio Bravo Cucci. Abogado peruano, especialista en tributación. Docente universitario.

En relación a la incidencia del tributo Jarach (1996) dice: "... si los empresarios creen que el impuesto es un costo, por muy equivocados que estén, su convicción determinará su decisiones y estas las conductas" (p.494). Es decir la consecuencia de esto será que el empresario buscara no verse afectado por el impuesto y tratará de trasladarlo al consumidor.

Hay algunos detractores que van en tono cuestionador al impuesto a la Renta: Manuel Ayau⁸⁶ (1963) decía: "...el impuesto sobre la renta tasa la acumulación de capital y, por ende, restringe la producción y el consumo. Ello, a su vez restringe los ingresos fiscales mediatos" (p.3), este autor plantea que el impuesto a la renta es obstáculo para que las empresas reinviertan, que ese dinero que va al fisco sería más beneficioso si se quedara en la empresa, y reinvirtiera en bienes de capital, lo que mejoraría la productividad y a la larga generaría más ingresos al fisco.

Otros autores opinan favorablemente a una reducción significativa en la tasa del impuesto, Fontaine y Vergara⁸⁷ (1997) por ejemplo plantean una baja del Impuesto como parte de una Reforma Tributaria en Chile con el objetivo de hacerlo más eficiente y así promover el crecimiento.

Robert Hall y Alvin Rabushka (2009) en su obra *Flat Tax* plantean cambiar el impuesto a la renta por un Impuesto Parejo de tasa de plana, que afecte a la renta generada por las empresas y el ingreso de las personas en un mismo porcentaje, simplificando así el sistema, disminuyendo costo de recaudación, neutralizando evasores, y estimulando el crecimiento, entre otras ventajas y proponen una tasa de 19 %; ellos indagando sobre quienes en realidad pagan el Impuesto, se preguntan: "¿acaso parte del impuesto sobre el capital (en las empresas) no se traspasará a los consumidores bajo la forma de precios más altos en vez de ser pagado por los dueños del capital?" (p.147), indican que finalmente el Impuesto no afecta a la empresa sino al consumidor que es quien paga.

⁸⁶ Manuel Ayau Córdón (1925-2010). Ingeniero y político liberal Guatemalteco, fue presidente de la Bolsa de Valores de Guatemala, fundador en 1959 del Centro de Estudios Económicos-Sociales (CEES), centro de pensamiento liberal clásico.

⁸⁷ Bernardo Fontaine y Rodrigo Vergara. Ingenieros comerciales chilenos, investigadores en temas tributarios.

Yáñez Henríquez⁸⁸ (2006) hace un análisis del Impuesto a la Renta en Chile concluyendo en que éste se ha desnaturalizado y sugiere que se debería reemplazar por un impuesto de tasa plana como el que proponen Hall y Rabushka, pero indica que son necesarias mayores investigaciones sobre las repercusiones que se podrían generar: "...el actual impuesto a la renta ya cumplió su ciclo, se desperfiló con respecto a cómo se concibió en sus orígenes. Las cosas han evolucionado, debemos ponernos al día" (p.15).

El Impuesto a la Renta latinoamericano ha venido disminuyendo en su alícuota (ver cuadro 4), esta baja con la finalidad de atraer inversiones extranjeras, a largo plazo ocasiona que cada vez los gobiernos tengan menores recursos para financiar sus presupuestos.

Cuadro 4: Evolución del impuesto a la Renta Empresarial en América Latina 1980-2014

País / año	1980	1990	2000	2014
Argentina	33%	20%	35%	35%
Bolivia	30%	(1)	25%	25%
Brasil	(2)	50%	34%	34%
Colombia	40%	30%	35%	25%
Chile	10%	10%	15%	20%
Ecuador	20%	25%	25%	22%
México	42%	36%	35%	30%
Perú	(3)	35%	30%	30%
Uruguay	25%	40%	30%	25%
Venezuela	50%	50%	34%	34%
Promedio	31.2%	32.9%	29.8%	28%

Fuente: CIAT. Elaboración propia

(1) En esos años en Bolivia se cobraba sobre una base patrimonial

(2) No se pudo ubicar la tasa aplicada en ese año.

(3) Se aplicaron tasas escalonadas de 20, 30 y 35 %

Según opinión de Barreix y Roca⁸⁹ (2007), a nivel mundial, el Impuesto a la renta empresarial también ha causado efectos negativos:

En lo que se refiere al impuesto a la renta de empresas, es un hecho que a nivel mundial la movilidad del capital no solo ha reducido las tasas nominales, sino que para atraerlo han proliferado tratamientos especiales que, sumados a la planificación tributaria, han erosionado la base del gravamen. (p.139)

Es innegable el aporte del Impuesto a la Renta en solventar gastos fiscales en los presupuestos nacionales, en la mayoría de los cuales es el primero o

⁸⁸ José Yáñez Henríquez. Ingeniero comercial, académico e investigador chileno.

⁸⁹ Alberto Barreix y Jerónimo Roca. Economistas uruguayos.

el segundo después del IGV en volumen recaudatorio, existe además la idea generalizada que es el más justo, y redistributivo, dadas sus características de no traslación, capacidad contributiva y progresividad, sin embargo algunos estudiosos plantean que el impuesto a la Renta debe modernizarse, tal como lo dicen Cetrángolo⁹⁰ y Gómez Sabaini⁹¹ (2006) en un estudio sobre tributación en América Latina:

Muchos países han sido renuentes en lo que respecta a la modernización del impuesto a la Renta –cuyos esquemas fueron diseñados en periodos de economías cerradas y controles financieros y que, por lo tanto, están desfasados con respecto a la evolución del sistema económico- por temor a la pérdida de inversiones o a salidas de capital que eventualmente pudiesen ocurrir si se incorporaran figuras más actuales, tales como la ampliación del principio jurisdiccional, los precios de transferencia, la deducción de intereses, el establecimiento de normas para evitar la competencia tributaria nociva y el intercambio de información, entre otras. (p. 22)

Según CEPAL (2015) el tributo adolece de muchos problemas: “Como se ha reiterado en numerosos documentos y foros, la debilidad del impuesto sobre la renta es el principal problema estructural de los sistemas tributarios de América Latina” (p.12)

En opinión de Villegas (2001) estamos asistiendo a la decadencia del impuesto: “Ha comenzado a pensarse que este impuesto desalienta las inversiones, es fácil de evadir, es de compleja determinación y desalienta el incentivo de producir más” (p. 518).

En Perú las voces disonantes respecto al impuesto a la renta son más difusas, se mantiene la idea que es el más justo y equitativo: Sarmiento⁹² (2001) sostiene: “Es el tributo que cumple mejor con el principio de gravar a los contribuyentes, de acuerdo con su capacidad contributiva” (p.1).

Valencia⁹³ (2009) dice: “Respecto a la política tributaria, si bien debiéramos concentrarnos en su simplicidad, para asegurar recaudar lo máximo posible, ello no debiera conducirnos a “renunciar” a una importante recaudación del impuesto a la renta, el impuesto equitativo por excelencia” (p.184).

⁹⁰ Oscar Cetrángolo. Economista argentino.

⁹¹ Juan Gómez Sabaini. Contador Público argentino.

⁹² Jorge Sarmiento Díaz. Abogado peruano con especialización en Derecho Tributario, vocal del tribunal fiscal.

⁹³ Adolfo Valencia Gutiérrez. Contador público peruano, docente universitario en materia tributaria.

Algunos académicos opinan que es costoso en su aplicación y fiscalización, siendo así un aliciente a la informalidad; y avizoran otras alternativas, como Bravo Cucci (2012) cuando se pregunta:

¿Qué se puede esperar de la implementación de un flat tax en el Perú? En mi opinión, una simplificación de tal magnitud incrementaría la base de contribuyentes. La razón es simple: los costos y formalidades asociados al cumplimiento tributario se reducirían tanto que no se justificaría seguir siendo informal. Ser formal sería sencillo y el cumplimiento tributario bastante claro... (p.14)

Hay quienes consideran que el Impuesto a la renta empresarial es volátil e inestable, y depende de los términos de intercambio, y que para ser eficiente requiere una mejora de la estructura productiva de la economía peruana (COMEXPERU, 2009, p.1), Sin embargo no se plantea seriamente su cambio sino sólo se proponen algunas reformas ligeras de tipo aplicativo con la finalidad de afinarlo y evitar la evasión y elusión, sobre lo cual otros estudiosos opinan que como consecuencia que el impuesto a la Renta ha sufrido tantas reformas, se ha complejizado de tal manera que se hace difícil su comprensión por los contribuyentes como por los fiscalizadores, y que por la dación de algunos dispositivos sin criterio técnico este ha sufrido una desnaturalización, tanto el aplicable a las personas naturales como a las jurídicas. (Trujillo⁹⁴, 2007, p.59).

No obstante se ha podido apreciar que la gran mayoría de teóricos y especialistas no consideran que un cambio radical de este impuesto sea necesario por ahora, como lo dicen Pecho⁹⁵ & Barreix (2009) “En definitiva, el nuevo IR dual en el Perú es una buena solución que merece ser mejorada, en particular en lo que respecta a la uniformidad del tratamiento de las diferentes rentas de capital.” Sin embargo terminan aceptando que en el mediano plazo si serán necesarios cambios al Impuesto a la Renta empresarial, cuando menos en la reducción de su porcentaje: “...además facilitaría una reducción gradual o de una sola vez de la alícuota del IRPJ, una medida que en el mediano plazo será necesario adoptar para poder competir por capitales foráneos en la región” (p.121).

⁹⁴ Julio Cesar Trujillo Meza. Contador público peruano, docente universitario en el área tributaria. Past-Decano del Colegio de Contadores públicos de Lima.

⁹⁵ Miguel Pecho Trigueros. Economista peruano y Alberto Barreix Economista uruguayo.

2.3.4.3 El Impuesto a la Renta Peruano

La creación un poco tardía del impuesto a la Renta en el Perú tal vez se debe a que no hubo necesidad de él, pues hasta 1854 era el tributo indígena el que soportaba la mayor parte de gastos estatales, y que a partir de 1840 el Estado comenzó a percibir los ingresos provenientes de la exportación del Guano de la Isla⁹⁶, bonanza fiscal que hacía innecesario otros tributos.

El impuesto a la Renta aparece el 11 de diciembre de 1926 con la promulgación de la Ley N° 5574 *Contribución sobre la Renta*. El artículo 1° de esta norma refiriéndose a su materia gravada decía:

Las contribuciones que gravan los predios rústicos y urbanos; las utilidades provenientes de la industria y del comercio, del ejercicio de las profesiones liberales, literarias o artísticas, y de cualquier otra actividad personal; los beneficios eclesiásticos; las utilidades de la industria agrícola y minera, que actualmente se cobran sobre sus productos de acuerdo con la ley número 2727; y las que gravan la renta del capital movable se acotarán y recaudarán, desde la promulgación de esta ley, con sujeción a las tasas y disposiciones que en ella se establecen.

Se aprecia ya en ella la intención de gravar todas las rentas de capital y del trabajo, de personas individuales como de empresas. El actual impuesto a la Renta tiene como ámbito de aplicación según el Texto Único Ordenado de la *Ley del Impuesto a la Renta* (1999) en su artículo 1° el siguiente:

- a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de las aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos
- b) Las Ganancias de capital.
- c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta ley.
- d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta ley.

Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes:

- 1) Las regalías.
- 2) Los resultados de la enajenación de:
 - i. Terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización.
 - ii. Inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.
- 3) Los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

⁹⁶ En 1854 durante el Gobierno de Ramón Castilla, y gracias a la bonanza generada por el Guano de la isla se eliminó el injusto tributo indígena heredado de la época colonial y se abolió la esclavitud “los esclavos se indemnizaron a razón de 300 pesos cada uno sin tomar en cuenta sus edades”. Quiroz (1987, p.159)

Se ve que el impuesto trata de abarcar todos los ámbitos en los cuales se dé un incremento neto de riqueza. La legislación peruana toma la periodicidad de la fuente como algo posible pero no obligatorio, es suficiente para ella la potencialidad de la fuente de generar nuevos ingresos periódicos, esto en concordancia con el *criterio de Renta-producto*, sin embargo también grava ganancias de capital, y otros ingresos provenientes de terceros, acorde con el *criterio del flujo de riqueza*, además considera en el literal d) el tercer criterio de imposición a la renta: *consumo más incremento del patrimonio* al gravar rentas que pueden ser imputadas a los contribuyentes. La Ley en el artículo 2 detalla lo que constituye ganancia de capital:

Para efectos de esta Ley constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o empresa. Entre las operaciones que generan ganancias de capital, de acuerdo a esta Ley, se encuentran:

- a) La enajenación, redención o rescate, según sea el caso, de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, certificados de participación en fondos mutuos de inversión en valores, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios.
- b) La enajenación de:
 - 1) Bienes adquiridos en pago de operaciones habituales o para cancelar créditos provenientes de las mismas.
 - 2) Bienes muebles cuya depreciación o amortización admite esta Ley.
 - 3) Derechos de llave, marcas y similares.
 - 4) Bienes de cualquier naturaleza que constituyan activos de personas jurídicas o empresas constituidas en el país, de las empresas unipersonales domiciliadas a que se refiere el tercer párrafo del artículo 14° o de sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría.
 - 5) Negocios o empresas.
 - 6) Denuncios y concesiones.
- c) Los resultados de la enajenación de bienes que, al cese de las actividades desarrolladas por empresas comprendidas en el inciso a) del artículo 28°, hubieren quedado en poder del titular de dichas empresas, siempre que la enajenación tenga lugar dentro de los dos (2) años contados desde la fecha en que se produjo el cese de actividades.

No constituye ganancia de capital gravable por esta ley, el resultado de la enajenación de los siguientes bienes, efectuada por una persona natural, sucesión indivisa o sociedad conyugal que optó por tributar como tal, que no genere rentas de tercera categoría:

- i. Inmuebles ocupados como casa habitación del enajenante.
- ii. Bienes muebles, distintos a los señalados en el inciso a) de este artículo.

La Ley considera Renta en relación a empresas –las que combinan: trabajo y capital- a todo ingreso que ellas perciban sean estos habituales o no:

En general, constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, así como el resultado por exposición a la inflación determinado conforme a la legislación vigente. (artículo 3, penúltimo párrafo).

Se puede ver que este párrafo del artículo 3 considera el *criterio de flujo de riqueza* para caracterizar la renta de las empresas. En cuanto a su base jurisdiccional la Ley establece en su artículo 6 que:

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que conforme a las disposiciones de esta ley, se consideran domiciliadas en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución de las jurídicas, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Es decir la legislación peruana considera los criterios de vinculación: domicilio y fuente. Cualquier persona domiciliada en el país debe tributar, sea que las rentas sean peruanas o no, pero si se trata de un no domiciliado tributará sólo por las rentas generadas en el país.

La Ley en su artículo 14 considera contribuyentes a:

Son contribuyentes del impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas. También se considerarán contribuyentes a las sociedades conyugales que ejercieran la opción prevista en el artículo 16 de esta ley⁹⁷.

En el tercer párrafo del artículo 14 la Ley considera a los negocios de las personas naturales dentro del ámbito de las personas jurídicas:

El titular de la empresa unipersonal determinará y pagará el Impuesto a la Renta sobre las rentas de las empresas unipersonales que le sean atribuidas, así como sobre la retribución que dichas empresas le asignen, conforme a las reglas aplicables a las personas jurídicas.

La Ley en los artículos 18 y 19 norma las innumerables inafectaciones y exoneraciones al impuesto, las que además han sido incrementadas por leyes específicas.

⁹⁷ El artículo 16 indica que en el caso de las sociedades conyugales, las rentas que obtenga cada conyugue serán declaradas independientemente por cada uno. Las rentas producidas por bienes comunes serán atribuidas, por igual a cada uno de los conyugues, sin embargo estos podrán optar por atribuir las a uno solo de ellos.

En el artículo 22 la Ley clasifica las rentas afectas en 5 categorías:

- a) Primera: Rentas producidas por el arrendamiento, subarrendamiento y cesión de bienes.
- b) Segunda: Rentas del capital no comprendidas en la primera categoría.
- c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley.
- d) Cuarta: Rentas del trabajo independiente.
- e) Quinta: Rentas del trabajo en relación de dependencia, y otras rentas del trabajo independiente expresamente señaladas por la ley.

La clasificación es por la naturaleza de la renta percibida, referido esto a las personas naturales, pues como se vio en el penúltimo párrafo del artículo 3, la Ley separa a las empresas considerando que todo ingreso de operaciones con terceros percibido por ellas es considerado gravado con el impuesto; sin olvidar que considera a las personas naturales con negocio dentro del rubro de las empresas⁹⁸ (art.14 tercer párrafo). Se aprecia la dificultad que halló el legislador de llevar a la práctica el impuesto tratando de adecuar la cuestión pragmática a conceptos doctrinales y normativos que lo obligan a salirse de categorías y clasificaciones previstas conceptualmente. La ley lamentablemente no es muy clara al clasificar los criterios, conceptos y categorías que la conforman y en muchos casos combina elementos de una u otra corriente doctrinal con el fin de poder cubrir todas las circunstancias y hechos a gravar. En el artículo 28 se detalla:

Son rentas de tercera categoría:

- a) Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.
- b) Las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar.
- c) Las que obtengan los Notarios.
- d) Las ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refieren los Artículos 2º y 4º de esta Ley respectivamente.

⁹⁸ Por lo cual, cuando en este trabajo de investigación se hace referencia al impuesto a la Renta empresarial o renta de tercera categoría, se está indicando que es tanto a las empresas, constituidas por las personas jurídicas como a las personas naturales que realizan actividad empresarial.

En el supuesto a que se refiere el artículo 4° de la Ley, constituye renta de tercera categoría la que se origina a partir de tercera enajenación inclusive.

- e) Las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14° de esta Ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse.
- f) Las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio.
- g) Cualquier otra renta no incluida en las demás categorías.
- h) La derivada de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios, cuya depreciación o amortización admite la presente Ley, efectuada por contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza; a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del artículo 14° de la presente Ley. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que dicha cesión genera una renta neta anual no menor al seis por ciento (6%) del valor de adquisición producción, construcción o de ingreso al patrimonio, ajustado, de ser el caso, de los referidos bienes. Para estos efectos no se admitirá la deducción de la depreciación acumulada.

La presunción no operará para el cedente en los siguientes casos:

- i. Cuando sea parte integrante de las entidades a que se refiere el último párrafo del Artículo 14° de la Ley.
- ii. Cuando la cesión se haya efectuado a favor de Sector Público Nacional, a que se refiere el inciso a) del artículo 18° de la Ley.
- iii. Cuando la cesión se haya efectuado a los compradores o distribuidores de productos del cedente, de bienes que contengan dichos productos o que sirvan para expenderlos al consumidor, tales como envases retornables, embalajes y surtidores, sin perjuicio de aplicar lo establecido en el artículo 32° de esta ley.
- iv. Cuando se trate de las transacciones previstas en el numeral 4 del artículo 32° de esta ley, las que se sujetarán a las normas de precios de transferencia a que se refiere el artículo 32°-A de esta ley.

Se presumen que los bienes muebles e inmuebles distintos de predios, han sido cedidos por todo el ejercicio gravable, salvo prueba en contrario a cargo del cedente de los bienes, de conformidad con lo que establezca el Reglamento.

- i) Las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares.
- j) Las rentas generadas por los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Titulizadoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa.

Las rentas y ganancias de capital previstas en los incisos a) y d) de este artículo, producidas por la enajenación, redención o rescate de los bienes a que se refiere el inciso l) del artículo 24° de esta Ley⁹⁹, solo

⁹⁹ El artículo 24° hace referencia a lo que se considera como rentas de segunda categoría y en su inciso l) indica las rentas producidas por la enajenación, redención o rescate que se realice de manera habitual de acciones y participaciones representativas de capital, acciones de inversión, certificados, bonos y otros valores mobiliarios.

calificarán como de la tercera categoría cuando quien las genere sea una persona jurídica.

En los casos en que las actividades incluidas por esta Ley en la cuarta categoría se complementen con explotaciones comerciales o viceversa, el total de la renta que se obtenga se considerará comprendida en este artículo.

En el artículo 37 se establecen los gastos que la ley considera como deducibles a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, y en el artículo 44 aquellos que no son deducibles, no se transcriben aquí por ser muy extensos.

Los artículos 38 a 43 se refieren a la amortización y depreciación de los bienes del activo fijo.

A nivel Latinoamérica, Perú está dentro del promedio en la tasa del Impuesto (ver cuadro 3). Se podrá decir que no es tan alto como el que pagan algunos países vecinos, o no tan bajo como pagan otros, pero comparaciones así de simples no son acertadas, se debe considerar factores particulares de cada país: economía, geografía, heterogeneidad de contribuyentes, bases imponibles sobre las que se aplica el impuesto, exoneraciones y otros. La tasa del Impuesto para la tercera categoría está prevista en el artículo 55:

El impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliados en el país se determinará aplicando la tasa de veintinueve coma cincuenta por ciento (29,50%) sobre su renta neta.

Las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cinco por ciento (5%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24°-A. El impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

En caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Es necesario indicar que la tasa nominal del impuesto (que fue para el 2015 y 2016 de 28%), establecida para el 2017 en adelante en 29.5% en muchos casos difiere de la efectiva, por la existencia de beneficios, exoneraciones y tratamientos tributarios especiales.

En el segundo párrafo hace referencia a sumas puestas a disposición de los propietarios, considerados retiros a cuenta de utilidades, es decir dividendos, y reafirma lo normado en el artículo 52-A gravándolos con tasa de 5%.

El artículo 60 considera la posibilidad de efectuar la liquidación del impuesto con especies, concordante con el artículo 32 del Código Tributario:

Para los efectos de la liquidación del impuesto, las rentas en especie se computarán al valor de mercado de las especies en la fecha en que fueron percibidas.

En el artículo 85 la Ley norma los pagos a cuenta mensuales que abonaran aquellos contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría, los que serán aplicados contra el impuesto anual determinado.

La ley regula las presunciones en el artículo 91:

Sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones:

- 1) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado.
- 2) Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Las presunciones a que se refiere este artículo, serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64° del Código Tributario. Tratándose de la presunción prevista en el inciso 1), también será de aplicación cuando la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

En el Capítulo XV: artículos 117° y siguientes, norma en relación al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, como régimen de apoyo al pequeño empresario, con tasa de 1.5% de los ingresos netos mensuales.

Resumiendo se puede decir que teóricamente el impuesto a la Renta intenta cumplir con el principio de equidad atendiendo la capacidad contributiva, que es un impuesto directo, personal, grava de acuerdo a las características personales de los contribuyentes y permite aplicar el principio de progresividad, sin embargo, en la práctica la aplicación del impuesto dista mucho de lo teóricamente esperado, y los resultados en disminución de la desigualdad son mínimos.

Cuadro 5: Evolución del impuesto a la Renta Empresarial Peruano

Periodo	Tasa	Dispositivo Legal
1969-1981	Hasta S/. 100,000 20% De 100,001 a 500,000 30% Más de 500,001 35%	D.S. 287-68-HC del 09.08.1968
1982-1986	Hasta 150 UIT 30% De 150 a 1,500 UIT 40% De 1,500 a 3,000 UIT 50% Más de 3,000 UIT 55%	D.L. 200 del 15.06.1981
1987-1990	35 %	D.L. 399 del 30.12.1986
1991-2014	30 %	D.L. 618 del 30.11.1990
2015-2016	28 %	Ley 30296 del 31.12.2014
2017 en adelante	29.5 %	D.L. 1261 del 10.12.2016

Fuente. SUNAT. Elaboración: propia

Se puede apreciar como el impuesto a la Renta ha venido disminuyendo en su alícuota a través de los años, este fenómeno se presenta no sólo en Perú, sino, a nivel Latinoamericano y mundial y de ser un impuesto progresivo ahora es proporcional; es el segundo, después del IGV, en su aporte a los Ingresos del Gobierno central peruano (cuadro 3) y no obstante su gran volatilidad, su recaudación se ha venido incrementando, a excepción de los últimos tres años (cuadros 6 y 7).

Cuadro 6: Impuesto a la Renta como % del PBI - Perú 2004-2015

Año	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
% del PBI	4.0	4.5	6.4	7.1	6.8	5.6	6.1	7.2	7.3	6.7	7.0	5.7

Fuente. MEF (Agosto2016) Elaboración propia

Cuadro 7: Recaudación por Impuesto a la Renta Empresarial Perú 2004-2015 (En millones de Soles)

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
5,465	7,319	13,244	17,241	17,358	13,094	17,773	23,885	26,572	23,084	22,707	20,360

Fuente. MEF (Agosto2016). Elaboración propia

Los sectores pesca y agropecuario, rubros importantes del sector primario aportan muy poco en impuestos, lo cual muestra que algo está mal diseñado o aplicado en dichos rubros, pues las grandes empresas agroindustriales¹⁰⁰ y pesqueras¹⁰¹ que aprovechan la riqueza de la biodiversidad marina y terrestre peruana, aportan sólo el 0.6 % del total recaudado (cuadro 8).

Cuadro 8: Recaudación del Impuesto a la Renta Empresarial por sectores - Perú 2015 (en millones de soles)

Sector	Importe	%
Pesca	61.08	0.3%
Agropecuaria	61.08	0.3%
Construcción	1,649.16	8.1%
Minería e Hidrocarburos	2,382.12	11.7%
Manufactura	2,585.72	12.7%
Comercio	3,664.80	18.0%
Otros servicios	9,956.04	48.9%
Total	20,360.00	100%

Fuente. MEF (Agosto2016) Elaboración propia

Sobre evasión del impuesto a la renta en Perú, no existen estudios sistemáticos y periódicos, quizá por la complejidad del tema; hay un estudio realizado por Arias Minaya (2009) quien estima evasión de 32.6% en el año 2006 en el impuesto a la renta de personas y de 51.3% en el impuesto a la renta empresarial, otro trabajo encontrado es el realizado por Pecho, Peláez y Sánchez (2012) quienes en un estudio sobre incumplimiento tributario en países de América Latina estimaron que el incumplimiento tributario del Impuesto a la renta en Perú fue de 53.1% en el periodo 2000-2010.

¹⁰⁰ Si bien la actividad agropecuaria es un poco incierta y supeditada a cuestiones climáticas, entre el 2007 y 2015 el sector agropecuario ha crecido a una tasa promedio de 4%, las agroexportaciones también se han ido incrementando: US\$ 1,300 millones FOB en el año 2005; 4,527 en el 2011; 3,696 en el 2013; 4,623 en el 2014 y 4,444 en el 2015.

El BCRP en su *Memoria 2015* indica que el sector agropecuario peruano creció 2.8 % en el año 2015, crecimiento superior al del 2014 (1.9%) consecuencia del crecimiento de la producción agrícola 1.3% y de la producción pecuaria 5.3%. (p.22)

¹⁰¹ El Ministerio de la Producción en su *Anuario Estadístico de Pesca y Acuicultura 2014* señala que durante este año la exportación de productos hidrobiológicos se incrementó en relación al 2013 en 4.9%, resultado de los mayores volúmenes de exportación de productos para consumo humano directo e indirecto, así como productos congelados; y en su *Anuario 2015*, indica que el desembarque de recursos hidrobiológicos marítimos y continentales se incrementó en 37.6%, en relación al 2014, sin embargo la exportación de estos recursos se redujo en 16.6%.

Por su parte el BCRP indica que el sector pesca creció 15.9% durante el año 2015 por la mayor extracción de anchoveta.(p.23)

Equidad del Impuesto a la Renta empresarial

El logro del reparto ideal de la carga tributaria ha sido y es aspiración de especialistas y teóricos en la materia, esta tarea, mas allá de ser tema estrictamente técnico tiene un aspecto subjetivo: descansa en juicios de valor, acordes a la noción de justicia de quienes distribuyen las obligaciones.

La equidad en el caso del impuesto a la renta se centra en la igualdad que debe existir ante esta norma de todos los obligados, de recibir igual trato en lo que concierne a causación, ingresos gravables, deducciones, exoneraciones, etc. sin diferenciaciones, lo que no significa que no pueda aplicarse tasas diferentes, acorde al principio de progresividad, sino que estas deben estar en función a la capacidad contributiva, determinar tal capacidad ha sido y es objetivo anhelado pero esquivo; según el impuesto a la renta la capacidad contributiva se mide por la utilidad obtenida en un periodo, la cual se convierte en base sobre la que se aplica el impuesto, así el legislador trata de ser justo.

La equidad como sinónimo de justicia se debe cumplir en sus dos variantes: horizontal y vertical. La equidad horizontal garantiza que cada individuo perteneciente a un grupo determinado, que se encuentre en la misma situación económica aporte en forma similar a otro de su mismo grupo, es decir generalizar el impuesto evitando la discriminación y evasión.

Siendo esto así, entonces si dos empresas de un mismo grupo económico, realizan la misma actividad, con similares características de tamaño y capital, si en un periodo obtienen similares ingresos, deberían aportar en igual magnitud, pues se asume que los beneficios obtenidos por ellas son iguales, que sus servicios prestados a la sociedad han causado igual beneficio, y que su aporte en valor agregado al fondo social es similar, no obstante si una de ellas es eficiente, utiliza sus recursos adecuada y racionalmente -que es lo ideal- y logra así mayores beneficios, aportará mayor bienestar a la sociedad a través de sus productos y servicios, y causará menos desperdicio de recursos -ya de por sí escasos- y debería ser incentivada a continuar así, pero se ve que contrariamente el impuesto recae en ella en mayor magnitud que si hubiera sido ineficiente, si hubiese utilizado inadecuada e irracionalmente sus recursos y su utilidad hubiera sido menor.

En el siguiente ejemplo hipotético se ve que el nivel de ingreso en ambos casos es el mismo, pero se puede apreciar que la empresa A realizó mejor gestión: menor *costo de ventas*, (posiblemente evitando pérdidas de inventario, desperdicios y mermas), *Gastos administrativos y de ventas* menores (uso racional de gastos operativos), obteniendo *utilidad antes de impuestos* mayor que la empresa B.

<u><i>Estado de Resultados</i></u> <u><i>Empresa A</i></u>		<u><i>Estado de Resultados</i></u> <u><i>Empresa B</i></u>	
<i>Ventas Netas</i>	900,000	<i>Ventas Netas</i>	900,000
<i>Costo de Venta</i>	<u>-750,000</u>	<i>Costo de Ventas</i>	<u>-755,000</u>
<u><i>Margen bruto</i></u>	150,000	<u><i>Margen bruto</i></u>	145,000
<i>Gastos administrativos</i>	-40,000	<i>Gastos administrativos</i>	-42,000
<i>Gastos de Ventas</i>	-30,000	<i>Gastos de Ventas</i>	-32,000
<i>Gastos financieros</i>	<u>-20,000</u>	<i>Gastos financieros</i>	<u>-20,000</u>
<u><i>Utilidad antes de impuestos</i></u>	60,000	<u><i>Utilidad antes de impuestos</i></u>	51,000
<i>Impuesto a la Renta</i> ¹⁰²	<u>-16,800</u>	<i>Impuesto a la Renta</i>	<u>-14,280</u>
<u><i>Resultado del Ejercicio</i></u>	<u>43,200</u>	<u><i>Resultado del Ejercicio</i></u>	<u>36,720</u>

Se puede ver, sin embargo, que el fisco la penaliza con un impuesto mayor en base a que ha tenido mayor utilidad; si no se puede premiar a estas empresas cuando menos no castigarlas, y que tributen en igual magnitud, respetando así el principio de equidad horizontal que garantiza trato similar.

Equidad implica justicia, el impuesto no está siendo justo en el sentido que penaliza el esfuerzo y la eficiencia y va contra la lógica de optimizar los recursos existentes en el planeta, cada día más escasos y cuya explotación indiscriminada causa serios trastornos al medio ambiente. Cambiar la base de aplicación del impuesto significaría mayor equidad: no se estaría castigando a las más eficientes y premiando a las que no lo son, lo que en el fondo es subsidiar a las menos eficientes.

¹⁰² El impuesto a la Renta anual en el Régimen General se determina aplicando la tasa de 28 % sobre la utilidad bruta anual, no existiendo mínimo no imponible; esta tasa será de 29.5 % a partir del ejercicio 2017.

Equidad vertical implica trato diferenciado a contribuyentes con diferente capacidad contributiva, el principio de capacidad contributiva constituye criterio sobre el cual se pueden formar categorías o regímenes diferenciados de contribuyentes que permiten agruparlos según capacidad económica, por lo que el pago del impuesto varía según volumen de ventas, situación jurídica o actividad, tal como en la legislación peruana existen además del Régimen General¹⁰³, el Régimen Especial de Renta¹⁰⁴, Régimen Mype Tributario¹⁰⁵ y el Nuevo Régimen Único Simplificado¹⁰⁶, lo cual puede ser justificado, razonable y no contrario al principio de equidad. Los contribuyentes de estos regímenes tienen trato especial, el cual se sustenta en tratar de potenciarlos: menor tasa de impuesto, rebajas en pago de multas y facilidades referidas al llevado de libros y registros contables, considerando su menor capacidad contributiva y de gestión.

Otro argumento a favor de estos regímenes es que son una invitación a los informales a una paulatina inclusión en el circuito formal de la economía, al ofrecer regímenes atractivos, sencillos y no muy costosos a quienes argumentan la complejidad del sistema como pretexto para su no formalización, igualmente las personas al ser gravadas con un impuesto -por muy pequeña que sea su significación económica en el total de ingresos fiscales- las obliga a interesarse en conocer sus derechos y deberes en asuntos tributarios e ir asumiéndolos paulatinamente, lo cual crea cultura y conciencia tributaria; sin embargo, se les cuestiona promover la atomización de empresas, erosionar el crecimiento económico induciendo a los pequeños negocios a no crecer más allá de cierto nivel pues de ser así perderían el tratamiento especial.

¹⁰³ El Régimen General de Renta aplicó para los años 2015 y 2016 una tasa de 28 % sobre la utilidad bruta anual y para el ejercicio 2017 en adelante la tasa será 29.5%.

¹⁰⁴ El Régimen Especial de Renta considera como pagos definitivos el 1.5% de los ingresos netos mensuales. En este Régimen pueden acogerse quienes en el año hayan tenido ventas netas menores a 525,000 soles, estando excluidas algunas actividades.

¹⁰⁵ El Régimen Mype Tributario considera tasa de 10% por las primeras 15 UIT de utilidad bruta anual y por el exceso 29.5 %. En este Régimen pueden estar contribuyentes cuyos ingresos netos anuales no superen las 1,700 UIT. Este Régimen empezará a aplicarse en el año 2017, no obstante se incluye porque a la fecha de culminación de este trabajo ya se había dado su promulgación.

¹⁰⁶ En el Nuevo RUS se paga tarifa fija de 20 soles hasta los 5,000 soles de ventas brutas mensuales y hasta 8,000 soles de ventas se paga 50 soles. De este Régimen no se harán más comentarios en la investigación por ser contribuyentes muy pequeños: en el año no superan 96,000 soles de Ventas.

Aquí un ejemplo hipotético del tratamiento tributario que tendrían empresas con igual nivel de ingresos y gastos en los regímenes del impuesto:

<i>Régimen General</i>	<i>Régimen Mype Tributario</i>	<i>Régimen Especial de Renta</i>
<u><i>Estado de Resultados</i></u> <u><i>Empresa X</i></u>	<u><i>Estado de Resultados</i></u> <u><i>Empresa Y</i></u>	<u><i>Estado de Resultados</i></u> <u><i>Empresa Z</i></u>
<i>Ventas Netas</i> 490,000	<i>Ventas Netas</i> 490,000	<i>Ventas Netas</i> 490,000
<i>Costo de Venta</i> <u>-370,000</u>	<i>Costo de Venta</i> <u>-370,000</u>	<i>Costo de Venta</i> <u>-370,000</u>
<u><i>Margen bruto</i></u> 120,000	<u><i>Margen bruto</i></u> 120,000	<u><i>Margen bruto</i></u> 120,000
<i>Gastos administrativos</i> -32,000	<i>Gastos administrativos</i> -32,000	<i>Gastos administrativos</i> -32,000
<i>Gastos de Ventas</i> -14,000	<i>Gastos de Ventas</i> -14,000	<i>Gastos de Ventas</i> -14,000
<i>Gastos financieros</i> <u>-3,000</u>	<i>Gastos financieros</i> <u>-3,000</u>	<i>Gastos financieros</i> <u>-3,000</u>
<u><i>Utilidad antes de imptos.</i></u> 71,000	<u><i>Utilidad antes de imptos.</i></u> 71,000	<u><i>Utilidad antes de imptos.</i></u> 71,000
<i>Impuesto a la Renta</i> <u>-19,880</u>	<i>Impuesto a la Renta</i> <u>-8,945</u>	<i>Impuesto a la Renta</i> <u>-7,350</u>
<u><i>Resultado del Ejercicio</i></u> <u>51,120</u>	<u><i>Resultado del Ejercicio</i></u> <u>62,055</u>	<u><i>Resultado del ejercicio</i></u> <u>63,650</u>

Estas tres empresas han generado ingresos por 490,000 soles en el año, con nivel de gestión similar, lo que les permite obtener igual utilidad antes de impuestos. Como se aprecia las diferencias en el pago del impuesto¹⁰⁷son notables beneficiándose los regímenes especiales, la equidad horizontal se ve lesionada, pues resultan pagando menos impuesto que aquellos que, con igual capacidad de pago están en el Régimen General.

Se puede argumentar que esto tiene que ser así pues un régimen especial es establecido para favorecer a empresas pequeñas, ofreciéndoles trato diferenciado acorde a los principios de equidad y capacidad contributiva, lo que sería válido sólo en el supuesto que los contribuyentes que estén en ellos merezcan realmente estarlo; pero pertenecer a un determinado régimen no es indicador certero de determinada capacidad contributiva: muchos contribuyentes se acogen a ellos sin merecerlo, pues su situación económica general fácilmente les permitiría ubicarse en el régimen normal, en ciertos casos son empresas de mayor magnitud económica que simulan condiciones y características que les permiten aprovechar indebidamente beneficios de estos regímenes, contribuyentes que a través de argucias y tecnicismos se mimetizan para operar en ellos, los que les confirieren completa legitimidad, es el “enanismo fiscal”, condenable conducta

¹⁰⁷ Se está asumiendo el cálculo del impuesto a la renta anual, pero en el caso del Régimen Especial de Renta los pagos mensuales son definitivos es decir no hacen Declaración Jurada Anual.

antijurídica que debía ser evitada. Los regímenes especiales generan así espacios de evasión y elusión que antes no existían, este flanco que se apertura para la Administración tributaria le ocasiona elevado costo de fiscalización por el alto número de contribuyentes comprendidos, desviándole de un objetivo mayor: destinar personal especializado a la fiscalización de grandes contribuyentes, acciones con una definitivamente mejor relación costo-beneficio.

Los regímenes especiales favorecen la pérdida de equidad vertical, por lo cual es importante que estén bien delimitados y evitar filtraciones exigiendo estricto cumplimiento de ciertos requisitos para su acogimiento. Estos regímenes pueden ser puerta de ingreso atractiva a la formalidad pero también ventana accesible por la cual los que están en ella tratan de eludirla.

Frente a esto, se plantea reestructurar el Régimen Especial de Renta bajando el límite máximo actual de 525,000 soles de ventas netas¹⁰⁸ anuales a 240,000 fijando además parámetros para calificar los contribuyentes que puedan acceder a él, como hubo anteriormente y que fue eliminado: número de trabajadores, cantidad de energía consumida en la actividad, área física ocupada y número de establecimientos.

La equidad vertical garantiza a los contribuyentes aportar en función a su capacidad contributiva, siendo además en impuestos directos -como el Impuesto a la Renta- donde se puede aplicar mejor el concepto de progresividad. Un Impuesto es progresivo si recae en mayor magnitud sobre los estratos de ingreso más alto; proporcional si recae con igual fuerza sobre todos los estratos, cualquiera sea el nivel de ingresos; y regresivo si impacta en mayor magnitud sobre los estratos de menores ingresos.

El impuesto a la Renta empresarial peruano es proporcional¹⁰⁹, aplica la misma alícuota a contribuyentes pequeños, medianos y grandes, que definitivamente no están en iguales condiciones, la falta de equidad se hace manifiesta, pues el principio de equidad prohíbe gravar igual a los

¹⁰⁸ Las ventas netas o ingresos netos no incluyen el IGV.

¹⁰⁹ El Régimen Mype Tributario, a aplicarse a partir del año 2017 considera dos tramos, el primero hasta las primeras 15 UIT de utilidad con tasa de 10% y el segundo por el exceso con tasa de 29.5%.

desiguales; las empresas grandes por especialización, división del trabajo, capacidad de negociación, economías de escala¹¹⁰ y otras características tienen mayor margen de ganancias, que les permite asumir una tasa mayor de impuesto; al ser tasa proporcional estas empresas, en gran parte extranjeras, se han visto enormemente beneficiadas¹¹¹ y se está afectando las pequeñas y medianas.

Los Gastos tributarios, según el Ministerio de Economía y Finanzas (2016a), son “los ingresos que el Estado deja de percibir al otorgar incentivos y beneficios tributarios que reducen la carga tributaria de un grupo particular de contribuyentes” (p.1). Añadiendo que “pueden tomar la forma de créditos, exoneraciones, inafectaciones, reducciones de tasas, deducciones, diferimientos y devoluciones, entre otras. En general, su uso responde a diferentes objetivos económicos y sociales” (p.2).

Estos gastos se utilizan con intención de beneficiar o promover determinada actividad, sector, región o grupo de contribuyentes que se considere necesario por un periodo determinado de tiempo, siendo los más comunes las exoneraciones¹¹², ellos constituyen incentivos y beneficios que diseñados e implementados apropiadamente, pueden ser herramienta útil para incentivar un sector productivo y atraer inversiones, pero también presentar serios inconvenientes: menores ingresos fiscales (que tendrán que ser asumidos por los demás contribuyentes), distorsiones en la economía (crecimiento ficticio de sectores poco competitivos), imprecisiones en la aplicación (los beneficios no llegan al sector objetivo), mayor complejidad del sistema y mayor costo para el administrador tributario (tarea de evitar filtración de sujetos no considerados en el beneficio), el costo de oportunidad (no poder asignar estos recursos a otras actividades) y finalmente el rechazo social al suspenderse el beneficio.

¹¹⁰ Las economías de escala se logran por que los costos fijos no se incrementan al mismo ritmo que los costos variables, y van quedando diluidos en el mayor número de unidades producidas, obteniendo así disminución de los costos unitarios.

¹¹¹ Según *Peru: The Top 10,000 companies 2016*. Los grupos económicos más grandes en Perú en el 2015 son el Grupo Repsol, Breca, Romero, Telefónica, Cencosud, Credicorp, Intercorp, Falabella, Graña y Montero, BBVA, Gloria y Belcorp, que en conjunto tuvieron ingresos de 45,460 millones US\$.

¹¹² El Código Tributario en la norma VII del Título Preliminar señala que las exoneraciones tendrán plazo de vigencia máximo tres (3) años y por única vez se podrá aprobar una prórroga por un periodo de hasta 3 años. Esto para evitar que sean *ad perpetuam*.

Equidad implica que todos los sujetos independientemente del sector, deban tener gravamen similar. En el caso del impuesto a la Renta no ocurre así por la panoplia de beneficios y exoneraciones en varios sectores con tratos diferenciados (agropecuario, minería, educación, otros). Suprimirlos significaría mayores recursos que podrían utilizarse mediante inversión pública potenciando directamente tales sectores y evitando que se presten a evasión, contrabando y filtraciones: contribuyentes no considerados en la exoneración, beneficiados valiéndose de resquicios y vacíos de la ley. La proliferación de exoneraciones, desgravaciones y otros, es, además de trato inequitativo para el resto de contribuyentes, puerta abierta a la implementación de vías legales para realizar actos de elusión y evasión.

La mayor parte de exoneraciones son relacionadas al IGV pero también las hay del Impuesto a la Renta empresarial. Algunos beneficios que aún siguen vigentes: reducción al 15% de la tasa del Impuesto a la Renta a personas naturales y jurídicas del sector agropecuario¹¹³; beneficios a empresas en la amazonia dedicadas a actividad agropecuaria, forestal, acuicultura, pesca, turismo, procesamiento, transformación y comercio de productos primarios con reducción de tasas a 10%, 5%, y en caso de que estas actividades sean de productos calificados como cultivo nativo o alternativo la exoneración es total¹¹⁴; igualmente en zonas altoandinas hay exoneración total del impuesto a personas naturales, micro y pequeñas empresas, cooperativas, empresas comunales y multicomunales a partir de los 2,500 msnm. y empresas en general a partir de los 3,200 msnm. dedicadas a actividades de piscicultura, acuicultura, procesamiento de carnes, plantaciones forestales, producción láctea, crianza y explotación de fibra de camélidos, agroindustria, artesanía y textiles que no estén en capitales de departamento¹¹⁵; asimismo crédito contra el impuesto a la Renta por gastos de capacitación para la micro,

¹¹³ Ley 27360 *Ley de Promoción Agraria* publicada el 31.10.2000 en El Peruano, redujo la tasa de impuesto a la Renta a 15%, depreciación 20% anual de obras de infraestructura hidráulica y riego, y recuperación anticipada del IGV; esta ley favoreció a grandes empresas agroexportadoras y afectó beneficios laborales de los trabajadores agrarios: la CTS y Gratificaciones legales se incluyeron en el salario diario y se recortó el periodo vacacional a 15 días. Estos beneficios se ampliaron hasta el 31 de diciembre de 2021 por la Ley 28810 publicada el 22.07.2006 en el Diario Oficial El Peruano.

¹¹⁴ Beneficios dados por la Ley 27037 *Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia* publicada el 30.12.1998 en el Diario Oficial El Peruano.

¹¹⁵ Ley 29482 *Ley de Promoción para el desarrollo de actividades productivas en zonas altoandinas* publicada el 19.12.2009 en el Diario Oficial El Peruano.

pequeña y mediana empresa generadora de renta de tercera categoría que se encuentre en el Régimen General, siempre que no exceda del 1% de su planilla anual¹¹⁶; crédito tributario contra el impuesto a la renta por la reinversión de instituciones educativas particulares equivalente al 30% del monto reinvertido¹¹⁷, exoneración hasta el 31 de diciembre 2018¹¹⁸ sobre “Las rentas de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente, alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, y/o de vivienda; siempre que destinen sus rentas a sus fines específicos en el país; no las distribuyan, directa o indirectamente, entre sus asociados o partes vinculadas...” ; de igual modo la Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran se encuentran exoneradas de todo tributo¹¹⁹; todos estos beneficios están vigentes y considerados entre otros en la proyección para el 2017 del MEF.

Cuadro 9: Principales Gastos Tributarios -Perú- Proyección 2017
(En miles de soles)

Sector	Miles de soles	% PBI
Agropecuaria ⁽¹⁾	4,081,512	0.58
Minería	46,695	0.01
Hidrocarburos	385,998	0.05
Manufactura	142,918	0.02
Construcción	154,176	0.02
Comercio	132,764	0.02
Transporte	428,372	0.06
Intermediación Financiera	2,012,617	0.30
Educación	1,888,553	0.28
Salud	80,899	0.01
Cultura y deporte	43,172	0.01
Otros servicios	396,653	0.06
aplicación general	5,699,101	0.82
Total	15,493,430	2.24

Fuente. MEF. Elaboración propia

⁽¹⁾ Incluye 679,042 por superposición de beneficios

¹¹⁶ Ley 30056 *Ley que modifica diversas leyes para facilitar la inversión, impulsar el desarrollo productivo y el crecimiento empresarial*, publicada el 02.07.2013 en el Diario Oficial El Peruano. La Ley 30327 incrementó el tope máximo del crédito por gastos de capacitación de 1 a 3% de la planilla anual.

¹¹⁷ D.L. N° 882 *Ley de Promoción de la Inversión en Educación*, publicada 08.11.1996 en el Diario Oficial El Peruano.

¹¹⁸ Art. 3 Ley 30404, publicada en el Diario El Peruano el 30.12.2015 vigente a partir del 01.01.2016.

¹¹⁹ Decreto Ley 23211 *Acuerdo Internacional entre la Santa Sede y la República del Perú*, llamado *Concordato*, publicado el 25.07.1980 en el Diario Oficial El Peruano.

Los convenios de estabilidad jurídica¹²⁰ vigentes desde la década del 90 concedidos sin mucho criterio, resultaron nocivos, el argumento fue que estos convenios promoverían inversión privada y generarían empleo, algo que se ha dado mínimamente, además generar empleo es importante pero no suficiente, acompañado a él debe estar el aporte a través de tributos justos al fisco y sin depredar recursos naturales.

En tal sentido se plantea racionalizar las exoneraciones limitándolas al mínimo posible pues favorecer ciertos sectores económicos no cobrándoles impuesto al que otros sí están obligados, es no respetar el principio de equidad horizontal y generar distorsiones en la asignación de recursos en la economía. Los Estados deben propiciar la llegada de capital extranjero pero no a través de concesiones vergonzosas, privando de recursos a presentes y futuras generaciones, lo atractivo debiera ser un entorno estable con reglas claras, oportunidades de negocio atractivas, seguridad jurídica y ciudadana, materias primas accesibles, buenas condiciones de infraestructura, mano de obra calificada, saludable y educada.

La evasión del impuesto a la Renta empresarial es alta, genera inequidades horizontales entre sectores (hay sectores más propensos a la evasión) y entre empresas de un mismo sector. Como consecuencia de la evasión, la tasa del impuesto tiene que ser mayor, para poder cubrir el gasto público con los contribuyentes que sí aportan, lo que también genera distorsiones.

La elusión, que es utilizar indebidamente resquicios de la ley para dolosamente obtener beneficios, se ve en empresas grandes que pueden contratar asesores profesionales y realizar estrategias elusivas que les permite minimizar el pago, a dicho nivel se utiliza la llamada ingeniería fiscal para encontrar vías legales y pagar menos -el estímulo a evadir es mayor mientras más altos son los montos del impuesto- reduciendo así la equidad vertical, esto en empresas pequeñas no es común, por lo reducido de su nivel de operaciones.

¹²⁰ En estos contratos-ley el Estado otorga garantías y seguridades al inversionista de que durante su vigencia no se modificarán las condiciones del régimen legal aplicable al momento de firmar el respectivo contrato, aunque el marco general pueda sufrir modificaciones; la ley indica que el plazo del contrato es de 10 años, pudiendo renovarse por acuerdo de las partes, y en el caso de concesiones se extiende durante el plazo de vigencia de la concesión.

La evasión, considerada delito es sancionada, ésta se aprecia más en los tramos bajos del impuesto, la elusión sin embargo, que ocurre sobre todo en tramos altos, no es considerada delito, Tanto la evasión como la elusión vulneran la equidad horizontal y vertical, pues no están pagando igual los iguales, ni están pagando en la magnitud que deberían los desiguales, ambas ocasionan desigual distribución de la carga impositiva, lo cual genera ineficiencia e inequidad, e inhibe la capacidad estatal de generar recursos.

El principio de equidad o justicia no significa sólo justicia para quien realiza el pago del tributo sino para quienes realmente soportan la carga fiscal, que se reitera aquí, en el caso del impuesto a la renta no son los empresarios sino los consumidores finales. Es decir si el impuesto a la Renta muestra inequidad en su aplicación esta inequidad realmente está trasladándose a los consumidores. Se hace notar también que existe un doble pago por un mismo importe, se paga Impuesto a la renta al obtener una renta gravada y también al consumir esa renta pagando el Impuesto a las Ventas en la compra de bienes y servicios, pero en ambos casos la asume el consumidor.

El impuesto a la Renta grava, además de la renta empresarial, la renta del capital y la renta del trabajo personal, y aunque este no es análisis que se deba profundizar en este trabajo, si merece la pena indicar que existe falta de equidad del impuesto al gravar con tasas muy diferenciadas tanto al capital como al trabajo¹²¹ Según CEPAL (2015): "...el principal aspecto que afecta la equidad del impuesto a la renta es el tratamiento preferencial que reciben las rentas de capital, que produce una asimetría respecto de la tributación de las rentas de trabajo". (p.12)

La disminución de la desigualdad no será un proceso automático, solo se producirá si se aplican en forma decidida políticas redistributivas adecuadas como parte de un plan de desarrollo nacional integral, coherente, acorde a su realidad y consecuencia del análisis de sus particularidades.

¹²¹ El impuesto a la Renta grava las rentas de capital con tasa efectiva de 5% del ingreso obtenido, a las rentas de trabajo con tasas progresivas de 8, 14, 17, 20 y 30% de los ingresos obtenidos (luego de aplicar una deducción de 7 UIT) y las rentas empresariales con 29.5 % de la utilidad obtenida.

Neutralidad del Impuesto a la Renta empresarial

Los impuestos no deben distorsionar las decisiones económicas para no desincentivar la actividad económica. Para que un impuesto sea neutral no se debería aplicar sobre los factores productivos, pues si se grava un factor de la producción, éste se encarece con respecto a los demás, lo cual llevará a un menor uso de él y como consecuencia se alcanzará menor nivel productivo. La no neutralidad de un impuesto es obstáculo para que la producción se maximice.

Lamentablemente en la práctica no hay impuestos neutrales por lo cual lograr este objetivo no es posible, lo que se trata entonces es que estos minimicen la pérdida de eficiencia o que su carga no sea muy gravosa. El Impuesto a la Renta empresarial grava la remuneración de uno de los principales factores de la producción: el capital, lo cual lo hace un impuesto no neutral, no obstante que grava a este factor posteriormente al proceso productivo, cuando ya se ha obtenido la utilidad.

El principio de neutralidad ha adquirido especial importancia en tiempos recientes debido a la globalización de la economía, por la proliferación de capitales fácilmente migrantes. Para evitar falta de neutralidad a nivel interno se aplican los impuestos a todos los sectores productivos, actividades e inversiones alternativas y a nivel internacional se busca en la medida de lo posible la armonización tributaria para que los países no rivalicen entre sí a través de tasas diferenciadas con el fin de atraer inversiones. Así, si el Impuesto es igual independientemente del país o sector interno en el que se aplique, será neutral pues no estará induciendo un sesgo distorsivo en las decisiones económicas. Por tal motivo en relación a la tributación de grandes empresas es necesario el acuerdo y consenso con los gobiernos de la región para que los cambios en el Impuesto empresarial no sean ejecutados aisladamente de los países vecinos evitando así que las empresas migren a países con menores tasas impositivas.

La existencia de Regímenes diferenciados supone contravenir el principio de neutralidad, sin embargo se justifica como mecanismo de incentivo a los pequeños empresarios a fin de que logren mayor competitividad, por los

problemas de escala de este tipo de empresas, lo cual puede incrementar la producción y el empleo de mano de obra. El Régimen Especial de Renta, sistema basado en rentas presuntas, facilita la contribución por su sencillez, sin embargo desde el punto de vista de la neutralidad, afecta a ésta porque exceptúa de su ámbito a algunas actividades económicas.

La neutralidad es la menor distorsión que el tributo debe generar en el funcionamiento de los mercados y de los participantes en él, por ejemplo que el empresario no cambie de idea del sector en el cual invertir, porque el tributo grava a un sector y exonera a otros. Aplicar una tributación diferenciada a través de exoneraciones ocasiona pérdida de neutralidad, pues libera a determinado sector del impuesto o parte de él, en perjuicio de otros que quizá podrían ser más productivos, mostrándolo más atractivo a la inversión por estos beneficios que finalmente son costos que son asumidos por la población al pagar precios mayores por los bienes y servicios.

El impuesto a la Renta grava acorde al nivel de utilidades obtenidas por las empresas, así, la empresa que ha tenido menos utilidad pagará menos impuesto. ¿Se debería permitir pagar menos a una empresa porque tiene menos utilidad? Los motivos pueden ser diversos: podría ser que este menor resultado es consecuencia de razones ajenas a su control, o porque recién está ingresando al mercado, o éste ya no responde igual a sus productos, pero también pudo ser manejo inadecuado de procesos, tecnología obsoleta, desperdicios y gastos excesivos, erradas estrategias de mercadeo e incluso podría ser disminución de utilidades simulada debido a que se inflaron costos utilizando indebidamente comprobantes de pago de bienes o servicios no recibidos a efecto de pagar menos impuesto a la renta u otros actos de mayor sutileza¹²². Estos cambios de actitud del empresariado que afectan sus registros contables, y su utilización óptima también se pueden considerar como ocasionados por la falta de neutralidad del impuesto a la renta empresarial.

¹²² El porcentaje estimado de evasión tributaria en el Perú del Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas es 53.1% de la recaudación potencial, según investigación realizada por Pecho Trigueros, Peláez Longinotti y Sánchez Vecorena (2012): *Estimación del incumplimiento tributario en América Latina: 2000-2010*. CIAT.

Muchas veces la primera intención no es la disminución directa del impuesto a la renta sino del IGV, por lo cual se incluyen comprobantes de pago en forma indebida utilizando el crédito fiscal de estos contra el impuesto generado en ventas y pagar menos IGV¹²³, esto trae como efecto adicional alza ficticia de costos, menos utilidad, en consecuencia menor impuesto a la Renta. Inflar costos es negativo y condenable desde todo punto de vista, para la empresa, que está adulterando así su principal insumo de gestión: la cuantificación precisa de sus costos, que permite proyectar, planificar y tomar decisiones adecuadas, y negativo para el país pues las estadísticas y cuentas nacionales, datos que permiten al Estado saber cómo está operando la economía y aplicar políticas efectivas, no son las cifras confiables que debieran ser, además del perjuicio fiscal que representa la evasión.

En otros casos dueños y directivos de las empresas adquieren bienes individuales y familiares a nombre de ésta como una forma de evadir impuestos personales y cargan esos costos a las empresas, así disminuyen pago de IGV, aplican depreciaciones, intereses, gastos y tributos que afectan a estos bienes, disminuyen la utilidad y en consecuencia pagan menos impuesto a la Renta y menos a los accionistas que no tienen acceso al manejo y dirección de las empresas, solo derecho a percibir los dividendos que estas declaran en base a las utilidades ya disminuidas, de igual modo estas empresas también aminoran el pago que sobre esta base reducida se calcula para la participación de utilidades que les corresponde a sus trabajadores¹²⁴.

Todo esto indica que tomar la utilidad como base de cálculo del impuesto es incorrecto, desmotiva el espíritu empresarial, penaliza el esfuerzo y productividad de los factores de producción, atenta contra la eficiencia, afectando lo que se produce, lo que incrementa valor y se aporta a la sociedad, al fondo común, propicia evasión y prácticas indebidas.

¹²³ El porcentaje de evasión del IGV según un informe Sunat en el año 2014 fue de 31.4% del Impuesto Determinado Potencial (Informe N° 50-2015-SUNAT/5A0000).

¹²⁴ Los DL 677 y 892, norman el derecho de los trabajadores de las empresas generadoras de renta de tercera categoría con más de 20 trabajadores, a participar de un porcentaje de las utilidades obtenidas en el año, si es que quedara un remanente luego que se hayan compensado las pérdidas de ejercicios anteriores.

Argumentar que al hacer la utilidad la base de cálculo se está tratando de respetar la capacidad de pago del contribuyente, es errado, porque la utilidad como reflejo de esa capacidad no es buen indicador pues es fácilmente manipulable, por lo cual se debe buscar otra base para aplicar el impuesto empresarial.

Se lograría mayor neutralidad y eficiencia cambiando la base imponible, se evitaría costos inflados y ficticios, servicios personales recibidos inexistentes, propiedades usadas por particulares atribuidas indebidamente a las empresas, los trabajadores no serían afectados en su derecho de participación de una parte de los beneficios, se liberaría a las empresas presionadas por el tributo, a que desplieguen toda su capacidad en lograr el óptimo de sus recursos, y a utilizar la información de sus ingresos, costos y gastos ciertos en los registros contables y financieros para conocer los resultados reales de sus operaciones, que sirvan como base sólida para un eficaz planeamiento y toma de decisiones, logrando mayor neutralidad pues no se estaría influyendo en las actitudes de los empresarios.

Simplicidad del Impuesto a la Renta empresarial

El histórico sistema tributario peruano, consecuencia de las urgencias fiscales de los gobernantes de turno y sus intereses ha causado gran complejidad que es difícil de reformar. Desde su promulgación en 1926 a la actualidad no ha habido otro tributo que haya tenido más cambios, adiciones y modificaciones como ha tenido el impuesto a la Renta.

Según un estudio de la consultora PwC con el World Bank Group (2017) en el Perú un contribuyente tipo gasta 260 horas hombre en tributos, lo cual incluye 39 horas en impuestos corporativos, 111 en impuestos laborales y 110 horas en impuestos de consumo (p.134).

Todo tributo trae consigo costos administrativos directos e indirectos, directos son los que sustentan los gastos de recaudación y los indirectos son los monetarios que asumen los contribuyentes en cumplimiento de su obligación fiscal; un impuesto a la renta demasiado complejo trae consigo otros costos para los contribuyentes como el tiempo destinado a declarar en

formularios físicos o virtuales, estudiar las normas legales y sus continuos cambios, el llenado de libros y registros, asesores contables, y otros. Estos costos adicionales que asume el contribuyente, recaen en forma desigual según las economías de escala, perjudicando más a las pequeñas empresas y haciendo más regresivo el sistema. La falta de sencillez causa retrasos y mayores costos en la función fiscalizadora por parte de la administración tributaria; incide en el grado de evasión ocasionando menos probabilidades de detectar evasiones fiscales, y en última instancia alienta la informalidad.

La complejidad hace que los sistemas tributarios sean difíciles de administrar y controlar y fáciles de evadir, asimismo hacen difícil una reforma a pesar de las buenas intenciones que pudiera haber dada la complejidad del sistema y las restricciones políticas y sociales. La falta de simplicidad aleja a los contribuyentes, tanto a los ya registrados como a los nuevos, se tienen malas relaciones con los actuales a los que se presiona a través de asuntos formales, iniciando procesos contenciosos improductivos y se aleja a los potenciales nuevos contribuyentes que ven complicado su ingreso. Si bien es cierto la simplicidad es deseable en grado sumo, es importante no perder la visión de que los principios se deben observar en el conjunto para saber si se está frente a un impuesto racional, pues por simplificar demasiado un tributo se puede estar atentando contra otros principios fundamentales como equidad, capacidad contributiva, y no confiscatoriedad.

Hay que indicar que en la relación contribuyente-administración tributaria en los últimos años se ha producido un cambio notable pues los avances de la informática y las comunicaciones han hecho que se simplifique el proceso de declaración, pago de tributos y reducción del tiempo de tramitación, esta simplificación de trámites y agilización de procesos son beneficiosos en mejorar la percepción de los contribuyentes; sin embargo esto se puede mejorar aún, por lo que se propone que la declaración y pago del impuesto sea bimestral para los contribuyentes de los primeros tramos del impuesto, es decir para los de menores ingresos, para simplificar el proceso y no recargar a los contribuyentes ni a la administración tributaria, la que debe centrar sus esfuerzos en la fiscalización de grandes contribuyentes donde están los grandes forados por donde escapan los recursos fiscales.

2.3.5 La eficiencia

Eficiencia según el Diccionario de la Real Academia Española deriva del latín “*efficientia*” significa “capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado”. Según esta definición parecería que eficiencia podría ser comparada a eficacia, lo que es necesario aclarar, pues el primero hace referencia a la forma como se logra algo, mientras que el segundo a si se pudo alcanzar la meta. Drucker¹²⁵ (1974) decía: “Eficiencia significa hacer bien las cosas. Eficacia es hacer las cosas debidas.”(p.45)

Chiavenato¹²⁶(1989) expresaba: “...la eficiencia es una medida normativa de la utilización de los recursos en ese proceso...es una relación técnica entre entradas y salidas. En estos términos la eficiencia es una relación entre costos y beneficios.” (p.190). La eficiencia analiza el volumen de recursos invertidos para alcanzar la meta propuesta, es la comparación de los recursos utilizados, con los resultados obtenidos en iguales condiciones de calidad; es la capacidad de reducir al mínimo la cantidad de recursos utilizados para alcanzar los fines u objetivos, lograr incrementar los productos obtenidos manteniendo constante el volumen de recursos utilizados, es la capacidad de obtener el fin deseado con el mínimo de recursos o tiempo posible.

Eficiencia técnica: relaciona resultado obtenido y cantidad utilizada, la producción obtenida es la máxima posible dada la cantidad de factores. Es decir no se puede aumentar la producción sin aumentar la cantidad de recursos utilizados.

Eficiencia económica: cuando se obtiene la máxima producción con el costo de producción más bajo posible.

Eficiencia asignativa: está referida a la empresa respecto al conjunto de la sociedad. Una empresa es más eficiente asignativamente si su precio de venta es lo más cercano posible al costo medio mínimo que técnica y socialmente es posible para el volumen a suministrar de forma estable.

¹²⁵ Peter Drucker. (1909-2005). Abogado austriaco, notable filosofo de la Administración.

¹²⁶ Idalberto Chiavenato (1936). Filósofo, abogado y especialista en administración brasilero, autor de varias obras en administración y Relaciones humanas.

La eficiencia paretiana: El economista italiano Vilfredo Pareto decía que una situación es eficiente, si ya no es posible encontrar otra situación que aumente la utilidad de alguno sin que disminuya al mismo tiempo la de otros, una asignación de recursos tal que las partes involucradas estén por lo menos en iguales condiciones de lo que estaban antes y por lo menos una de ellas este mejor de lo que inicialmente estaba. Es decir que (en condiciones *ceteris paribus*¹²⁷) si todavía puede aumentar la utilidad de un individuo sin que disminuya la de otro, no se habría aun alcanzado la eficiencia paretiana.

La eficiencia en los impuestos

Para un país es importante financiarse con recursos tributarios, sin recurrir a endeudamiento externo o emisión monetaria a fin de lograr estabilidad económica, invertir en infraestructura, y ahorrar para periodos de recesión. Los impuestos al alterar los precios relativos, impactan en la economía de los ciudadanos, pueden distorsionar su conducta: incentivar o desincentivar su inversión, ahorro y consumo, e influir en la decisión de incursionar en un negocio u ocupación, favorecen ciertas actividades en perjuicio de otras, lo que puede ocasionar que los productores emprendan actividades en sectores no eficientes, es decir producir y consumir bienes con costos y precios distorsionados y su oferta y demanda no dependa ya sólo de la valoración de consumidor y productor.

Los tributos son claves en la tarea de captar recursos, y tienen además otros usos: los extrafiscales con fines diversos como reorientar la producción y el consumo, fomentar ahorro e inversión eficiente, impulsar determinados sectores, proteger el medio ambiente entre otros.

Son importantes los incentivos dirigidos a ciertas prácticas positivas en el empresariado relacionados a los tributos, y destinados a mejorar la eficiencia en las empresas, como el beneficio tributario ofrecido a aquellas empresas que invierten en proyectos de investigación científica y desarrollo tecnológico, permitiendo que éstas puedan deducir como gasto contra el

¹²⁷ La expresión latina "*ceteris paribus*" significa que todo lo demás es constante.

impuesto a la renta el 150 o 175% de estos montos, las empresas disminuyen sus obligaciones tributarias y a la vez invierten en investigación y desarrollo, lo cual les ayudará a mejorar sus niveles de eficiencia¹²⁸.

Los impuestos generan pérdida de eficiencia pues reducen el bienestar en el mercado que es gravado, pérdidas que son compensadas con los beneficios que proporcionan los servicios públicos generados con dichos impuestos. Un impuesto es considerado eficiente si permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible, el menor costo social para el contribuyente y el menor costo para la administración en su recaudo, y cuando no interfiere la asignación eficiente de los recursos. En la práctica resulta imposible un impuesto que no altere algún comportamiento de personas o empresas, (aun no siendo contribuyentes directos) todos generan costos de eficiencia, claro algunos en mayor medida. Es decir, el impuesto a la Renta, no puede ser eficiente en ningún caso lo que se debe buscar es causar la menor ineficiencia, aunque las cuestiones redistributivas tienen hoy mayor urgencia y peso que las de eficiencia, pues las desigualdades en la población a la larga también generan pérdida de eficiencia.

Recaudar es clave para poder luego distribuir, pero es errado considerar en la evaluación del tributo únicamente su capacidad recaudatoria, es necesario en su aplicación evitar distorsiones a la economía, minimizar pérdidas de eficiencia en el corto plazo y prever aquellas en el largo plazo; también es errado plantear en visión dogmática y absolutista la eliminación de los tributos por considerar que alteran el comportamiento de personas y empresas, y que van a alimentar al principal instrumento de dominación, el Estado, estos aplicados en forma justa, deben ser vistos como necesarios en la situación actual y futura, en la construcción de un sistema más democrático y eficiente, en la consideración que Estado, empresas y mercado, en esta sociedad o en alguna otra que venga, seguirán siendo necesarios con los obvios cambios que indiscutiblemente tendrán.

¹²⁸ A través de la Ley 30309 *Ley que promueve la investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica* publicada el 13 de marzo 2015 en el Diario oficial El Peruano. La deducción permitida como gasto a efectos de determinar el Impuesto a la renta será de 175% si el proyecto es realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de investigación científica domiciliados en el país, y será de 150% si el centro es no domiciliado. Este beneficio estará vigente hasta el ejercicio gravable 2019.

La eficiencia en las empresas

Una actividad eficiente hace uso óptimo de los recursos, y por tanto tiene el menor costo posible. La incapacidad de una empresa de producir un producto con los costos técnicos y socialmente menores posibles, así como su incapacidad de adaptarse a cambios tecnológicos, gustos y preferencias de los consumidores puede ocasionar su vegetación o desaparición y ser impedimento para lograr competitividad a nivel externo. Pero la eficiencia también es cambiante y está en función de la demanda: en ciertos momentos ésta será adecuada a la capacidad productiva de la empresa y en otros, motivo de no poder ser eficiente, lo cual implica la necesidad en la empresa de un conocimiento exacto de su situación económica y financiera.

Considerando que eficiencia es la utilización óptima de los limitados recursos con que cuenta la empresa: humanos, materiales, financieros, tecnológicos, y de información, se ve que este último es afectado por la fiscalidad en la inducción a malas prácticas: empresas que efectúan transacciones con terceros, sub o sobrevaluando bienes y valores con el fin de disminuir obligaciones tributarias, alterando así información contable, insumo vital para lograr conocer su situación real y a partir de allí trazar planes y procedimientos destinados a mejorar la gestión.

El objetivo principal de una empresa es la obtención de utilidades, lo cual es innegable y que no se puede rechazar, sin embargo, la pérdida de eficiencia en lograr esa utilidad, repercute en la población y el medio ambiente. En la población por ser quienes asumen tal falta de eficiencia al pagar por los bienes y servicios mayores precios, y en el medio ambiente afectado por la no optimización de los recursos naturales cada día más escasos.

¿Cómo serán las empresas en una nueva sociedad? ¿Será necesaria su existencia aún? respuesta afirmativa, pero seguramente serán de otro tipo, quizá comunitarias cuyo objetivo no sea beneficio monetario sino el bienestar de la comunidad, organismo productivo que logre la realización del hombre por el trabajo, que permita que los empresarios-trabajadores a través de una auto comprensión y reflexión empresarial, conscientes de su rol frente a su entorno: la naturaleza y la sociedad, sean instrumento de mejora continua de las condiciones de vida de las personas.

2.3.6 El sector Metalmecánico

En Perú el sector manufactura en el 2015 alcanzó 64,939 millones de soles, significando el 13.5% del PBI nacional, mostrando una disminución de 1.7% respecto del año 2014 (ver cuadro 10) y representó el 9.5% de la Población Económicamente Activa ocupada a nivel nacional, asimismo contribuyó con el 16.62% de las exportaciones totales.

Cuadro 10: Variación porcentual del PBI Manufacturero-Perú 2006-2015

2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
7.3	10.6	8.6	-6.7	10.8	8.6	-1.5	5.0	-3.6	-1.7

Fuente. BCRP. Elaboración propia.

Se puede ver que el PBI manufacturero ha venido disminuyendo en los últimos años, así como el PBI nacional, ambos guardan similitudes e influencias recíprocas.

Cuadro 11: Tasa anual de variación del PBI en el Perú - 2008-2015

Año	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Variación	9.1%	1.0 %	8.5 %	6.5 %	6.0 %	5.8 %	2.4 %	3.25 %

Fuente: INEI. Elaboración propia.

El sector manufacturero está compuesto en 99.12% por micro, pequeñas, y medianas empresas: microempresas (140,908), pequeña empresa (7,531), mediana empresa (293) y gran empresa (1,327), como se puede ver las microempresas son el grupo preponderante entre los que se dedican a estas actividades, cabe resaltar también que el 55.4% de este sector se encuentra en la ciudad de Lima metropolitana.

Según Produce (2015) el sector manufacturero peruano está conformado por subsectores que lo integran de la siguiente manera: industria química (25%), textil (24%), siderometalúrgico (18%), minería no metálica (13%), metalmecánico (10%), y otros, que incluyen artesanías, madera, papeles, pieles, cueros, joyería y varios otros (10%).

Se considera que uno de los principales sectores de la actividad manufacturera es el metalmecánico, si bien no es el más grande, es estratégico pues permite el encadenamiento productivo de la industria hacia atrás (con el sector sidero metalúrgico, que le provee de los metales necesarios del acero, hierro, cobre y aluminio entre otros, así como el sector de producción de plásticos, caucho, oleaginosos y electrónicos) como hacia adelante con casi todos los sectores económicos a quienes provee de instalaciones, maquinarias, repuestos y mantenimientos necesarios, es decir, este sector que se puede considerar engranaje en la actividad industrial, tiene alto efecto multiplicador y es eficaz creador de empleo, generando buenas condiciones para un efectivo crecimiento económico.

El sector metalmecánico está compuesto por industrias dedicadas a la fabricación, ensamble, y reparaciones de todo tipo de piezas y partes metálicas, sus insumos son el hierro y sus aleaciones, los cuales procesados dan un amplio universo de productos que van desde artículos sencillos de metálica básica como fundiciones y maestranzas hasta el diseño y fabricación de equipos sofisticados y de enormes estructuras metálicas, así como la instalación de plantas para el sector minero, pesquero, construcción, agroindustrial, eléctrico, energético, telecomunicaciones, transporte y la industria manufacturera.

La Sociedad Nacional de Industrias en su página web dedicada a los comités metalmecánicos, se refiere así a este importante sector:

Lo que se conoce hoy en día como Industria Metal mecánica, comprende aproximadamente a cerca del 30% del universo arancelario correspondiente al sector manufacturero, aproximadamente 2,000 partidas arancelarias”

Desde el proceso básico de fundición hasta la industria de bienes de capital, la industria metalmecánica se divide en términos muy generales en 6 sectores:

- Metálicas básicas
- Productos metálicos
- Maquinaria
- Maquinaria eléctrica
- Material de transporte y carrocerías
- Bienes de capital.

La Sociedad Nacional de Industrias en el *Catálogo Industria metalmecánica Líderes del Sector 2013*, dice acerca de este sector y sus principales líneas:

“La industria metal mecánica peruana nace vinculada a los sectores productivos y a las inversiones realizadas en el país, principalmente a la Minería, Pesquería, Construcción, Petróleo, Gas y Energía (...) representa 20% de la producción industrial manufacturera peruana y posee una producción heterogénea, desde la industria metálica básica, fundiciones, maestranzas, hasta el diseño y puesta en marcha “llave en mano” de plantas para la minería, pesca e industria. Incluye diversos componentes, aparatos, estructuras, maquinaria, equipos y bienes de capital” (p. 17)

Principales líneas de productos que se fabrican en el Perú para la minería:

EQUIPOS PARA PROCESAMIENTO

- Bombeo
- Chancado y zarandeo
- Molienda, Clasificación
- Chancadoras de rodillos

EQUIPAMIENTO ELECTRICO

- Plantas de generación eléctrica
- Transformadores de potencia y distribución
- Tableros de control, automatización, protección y distribución
- Celdas de media tensión

MATERIALES ELECTRICOS

- Conductores eléctricos
- Luminarias
- Baterías
- Interruptores
- Ferretería eléctrica

SUMINISTROS DE ACERO

- Acero Estructural
- Planchas y perfiles
- Tubos de acero

ESTRUCTURAS DE ACERO

- Edificios metálicos
- Puentes grúa
- Plataformas de acero

FABRICACIONES EN ACERO

- Tolvas de almacenamiento
- Chutes
- Platework
- Tanques
- Torres
- Recipientes a presión de acuerdo a código ASME
- Intercambiadores de calor

SPOOLS Y ACCESORIOS DE TUBERIAS DE ACERO

PRODUCTOS VARIOS

- Frenos y embragues, explosivos, máquinas de soldar, electrodos de soldadura, reactivos y productos químicos, partes y piezas de jebe, piezas fundidas, coberturas para edificios, campamentos.

PLANTAS LLAVE EN MANO.

- Plantas de tratamiento de agua
- Plantas de tratamientos de efluentes
- Plantas de lavado de mineral
- Plantas de preparación de agregados
- Plantas de asfalto

En los procesos mineros (exploración, construcción, producción), provee una amplia gama de productos para la actividad operativa del sector:

- Bolas para molienda de minerales
- Filtros – radiadores – muelles
- Estructuras electromecánicas para minería de exportación
- Equipo de combustible
- Secadores de harina de pescado
- Molino de bolas – minería de exportación
- Bus articulado Metropolitano Lima
- Estanterías de ángulos ranurados y racks de carga pesada
- Construcciones metálicas para minería – interiores
- Equipos de perforación para minería
- Brocas, zapatas, escariadores, tuberías, Core barrels
- Locomotoras, palas neumáticas, motores y winches de arrastre e izaje

PRODUCTOS ESPECIALES PARA MINERIA

- Barra helicoidal, tuercas de fijación, placas de sujeción, adaptadores
- Línea completa de repuestos para molinos de barras, Bolas y SAG
- Filtros para chancadoras/trituradoras, locomotoras, turbinas y de ventilación.
- Grupos electrógenos
- Puertas de bóveda y cajas de seguridad
- Pastillas y fajas industriales para equipo pesado
- Zapatas de composición no ferrosas para ferrocarriles. (pp.17-18)

Según Produce (2015) las exportaciones del sector metalmecánico en el 2015 fueron US\$ 534.9 millones, cifra que coincide con lo publicado por Sunat, disminuyendo en relación al 2014 en 9.2% (ver cuadro 12) consecuencia de disminuciones en la exportación de perfiles de hierro y acero, así como alambres de cobre refinado y aleaciones de zinc a los países de Ecuador, Brasil, Bolivia y Colombia.

**Cuadro 12: Exportaciones FOB del Sector Metalmecánico
Perú 2004-2015. (En millones de US\$)**

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
134.9	190.89	164.35	219.59	327.72	361.24	401.73	489.33	553.49	552.33	589.23	534.93

Fuente. Sunat

El sector metalmecánico está compuesto predominantemente por micro y pequeñas empresas, tiene baja complejidad tecnológica y nivel de producción no adecuado, pues se produce a baja escala, no pudiendo así disminuir costos y lograr niveles adecuados de eficiencia.

El Parque Industrial Infantas está ubicado en el cono norte de la ciudad de Lima, entre las Avenidas Panamericana Norte, Av. Túpac Amaru, Avenida Universitaria y Av. Naranjal, en una área de aproximadamente 54 hectáreas en la cual operan alrededor de 400 empresas 214 de las cuales son del rubro metalmecánico.

Según OSEL (2014) las empresas metalmecánicas de Lima Norte son ineficientes técnicamente, llegando a este resultado luego de efectuar un estudio con la técnica de análisis envolvente de datos¹²⁹ (DEA) y usando un modelo *output-orientado*¹³⁰:

...se observa que las empresas de cada actividad manufacturera están operando ineficientemente. Así, pues, vemos que en la industria metalmecánica, el índice de ineficiencia técnica es de 0.25, indicando que, en promedio, las firmas podrían expandir en 75 % sus ventas dado los mismos insumos y factores productivos. (p.36)

La industria es un factor fundamental para lograr transformar la economía del país de un país primario exportador de materias primas a un país con base productiva diversificada, basada en la riqueza de los recursos naturales y exportador de valor agregado. La industria manufacturera de la mano con la educación y la tecnología permitirán un crecimiento continuo y sostenido, para lo cual se hace necesario un adecuado sistema tributario que lo sostenga.

¹²⁹ El análisis envolvente de datos (DEA) es una metodología no paramétrica o de distribución libre (no requiere supuestos acerca de la naturaleza o forma de las población involucrada) muy utilizada para obtener índices de eficiencia técnica de industrias que operan en un entorno multi-producto y multi-insumo (varios outputs a partir de varios inputs). El índice de eficiencia técnica toma valores entre 0 y 1, donde 0 denota ineficiencia y 1 eficiencia.

¹³⁰ El modelo *output orientado* busca, dado el nivel de inputs, el máximo incremento proporcional de los outputs permaneciendo dentro de la frontera de posibilidades de producción. En este caso tomando el supuesto de que las empresas buscan maximizar sus ventas, el modelo permite obtener índices de eficiencia técnica que indican cuanto más pueden incrementar, en promedio, sus ventas (outputs), manteniendo constantes los insumos (inputs).

CAPÍTULO 3: METODOLOGÍA

Determinar la relación existente entre la pertinencia del impuesto a la renta empresarial -considerada como la viabilidad y conveniencia de continuar aplicando este impuesto en el Sistema tributario peruano- y la eficiencia en las empresas, es objetivo central del investigador; al ser el universo de empresas nacionales afectas a este tributo muy amplio se decidió realizar la investigación en el rubro de las empresas metalmecánicas -por ser éste un sector clave en la economía que permite encadenamiento productivo de las industrias-, en la idea también que los resultados obtenidos puedan ser referentes a considerar en la evaluación en el resto de sectores.

La variable pertinencia del impuesto a la renta empresarial está siendo evaluada en función al análisis de tres de sus atributos: Equidad, neutralidad y simplicidad.

De otro lado la variable eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico se está considerando a través de la evaluación del logro de sus objetivos (obtener utilidades), logro del cumplimiento de sus cronogramas operativos y cumplimiento de normas de tipo contable, tributario y laboral.

De la determinación del nivel de estos atributos en el actual Impuesto a la renta empresarial y su relación con la eficiencia en las empresas del sector metalmecánico, se confirmará la influencia o no del impuesto en la eficiencia de dichas empresas, constatación que permita recomendar su sustitución o continuidad en el sistema tributario peruano.

3.1 Tipo y Diseño de Investigación

Tipo: Esta investigación, según clasificación de Sánchez¹³¹ (1998), está enmarcada dentro del tipo de investigación aplicada pues intenta resolver una situación deficitaria: determinar si una de las causas de la falta de eficiencia en las empresas peruanas es el Impuesto a la Renta empresarial, explicando la influencia o relación existente entre estas variables de investigación en la realidad concreta.

Nivel: La investigación es de nivel *descriptivo*, según Hernández¹³² et al (2010) “Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis” (p.80). En este caso se describe cómo son y cómo se manifiestan los atributos relacionados al Impuesto a la renta empresarial, así como los relacionados a la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico, a fin de mostrar con precisión sus dimensiones y alcance. Por otra parte el estudio también es *correlacional* pues según estos mismos autores “este tipo de estudios tiene como finalidad conocer la relación o grado de asociación que exista entre dos o más conceptos, categorías o variables en un contexto en particular” (p.81). En este caso la investigación pretende conocer la relación entre la pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial y la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico, asociando ambas variables.

Diseño: Esta investigación responde a un diseño no experimental considerando que no es posible manipular las variables de estudio: es decir no es posible suprimir o modificar el impuesto a la Renta empresarial para analizar su relación con la eficiencia en las empresas metalmecánicas. Sin embargo se analiza cambios que pudiesen percibirse como resultado de la variación ocurrida en el mencionado impuesto en su tasa impositiva de 30% del año 2014 a 28% en el año 2015, disminución que si bien es pequeña, podría ser útil para detectar cambios en la eficiencia de las empresas como consecuencia de ella.

¹³¹ Hugo Sánchez Carlessi. Psicólogo peruano, Especialista en investigación.

¹³² Roberto Hernández Sampieri (1965). Académico e investigador mexicano, autor y coautor de varios libros relacionados a la metodología de la investigación científica.

3.2 Población de estudio

La población motivo de estudio son 214 empresas del rubro metalmecánico ubicadas en la zona industrial Infantas del Distrito de los Olivos en la zona norte de la ciudad de Lima, Perú.

3.3 Tamaño de muestra

Considerando que el presente estudio es para una población finita y conocida, a fin de determinar el tamaño de la muestra representativa de la población se utiliza la siguiente fórmula de Spiegel & Stephens¹³³ (2005):

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 \cdot N \cdot p \cdot q}{i^2 (N - 1) + Z_{\alpha}^2 \cdot p \cdot q}$$

Dónde:

- n : tamaño muestral
- N : tamaño de la población
- P : prevalencia esperada del parámetro a evaluar
- q : 1- p
- i : error que se prevé cometer
- Z : valor correspondiente a la distribución de Gauss

$Z_{\alpha=0.05} = 1.96$

Valores: N : 214
 p : 0.5
 q : 0.5
 i : 0.08
 Z_{α} : 1.96

$$n = \frac{(1.96)^2 (214) (0.5) (0.5)}{(0.08)^2 (214 - 1) + (1.96)^2 (0.5) (0.5)}$$

$$n = \frac{205.5256}{2.3236}$$

$$n = 88.451369$$

$$n = 89$$

Por lo tanto la muestra representativa de la población para este estudio estará conformada por 89 unidades.

¹³³ Murray R. Spiegel y Larry J. Stephens. Matemáticos estadounidenses.

3.4 Técnicas de recolección de datos

Análisis documental. Análisis de libros, informes, revistas, artículos, archivos web y otros documentos, registro de datos obtenidos de diferentes obras consultadas, los cuales ordenados en fichas contienen gran parte de la información recopilada, la cual ha sido asimilada, complementada o en algunos casos cuestionada por el investigador.

Análisis de normas legales. Con la finalidad de apreciar el objetivo perseguido por el legislador al dictar las diferentes normas tributarias, en especial las relacionadas al impuesto a la Renta empresarial, enfatizando en la evaluación de la equidad, neutralidad y simpleza o complejidad de las mismas; asimismo para apreciar la evolución del impuesto a la renta empresarial peruano a través de los años.

Entrevistas. A propietarios, contadores, administradores o gerentes (en este orden de prioridad) de las empresas que integran la muestra, con el objetivo de conocer opiniones y apreciaciones del tema con mayor profundidad, así como las repercusiones que genera el impuesto a la Renta empresarial en sus empresas.

Se prioriza los propietarios pues ellos conocen en mejor medida el desarrollo de la empresa en el tiempo y poseen el espíritu e intereses del empresario metalmeccánico, que probablemente no posea el contador, que si bien conoce en mayor profundidad la estructura económica, financiera y tributaria de la empresa, no tiene probablemente esta característica de afinidad con ella en igual dimensión, al igual que los gerentes o administradores, más centrados en la coyuntura y gestión del día a día de la empresa, sin embargo en algunos casos se recibió la información de Jefes o Gerentes de Planta, e incluso en otros, de asistentes administrativos autorizados por la empresa o por el propietario para responder a la entrevista. Para aplicar esta técnica se elaboró un cuestionario de 21 preguntas.

El cuestionario está formado por preguntas cerradas elaboradas con la técnica de Likert modificada a cuatro opciones de respuesta dos positivas y

dos negativas, eliminando las respuestas neutras a fin de evitar la indecisión del entrevistado y tener mejor objetividad en las respuestas, a este instrumento se le aplicó el estadístico *Coeficiente Alfa de Cronbach* a fin de determinar la fiabilidad de la consistencia interna del instrumento a través del análisis de sus ítems, para verificar que estos midan el mismo constructo y que estén adecuadamente correlacionados, los cuales mostraron en los resultados de la prueba confiabilidad aceptable.

Análisis de Estados Financieros. Documentos presentados por las empresas evaluadas de la muestra a la Administración tributaria peruana por los periodos 2014 y 2015 así como de otros informes contables brindados por las empresas comprendidas, que permiten evaluar su situación económica y financiera, y el impacto que generan en ellas el pago del impuesto a la Renta empresarial. Se espera conocer la eficiencia de las empresas en lograr su objetivo básico: el logro de utilidades, es decir qué tan eficientes son en convertir ingresos en utilidad. De igual manera se busca conocer la proporción que representa el Impuesto a la renta anual pagado en relación al total de ingresos netos.

Limitación: En el ítem referido a los datos de los estados Financieros de las empresas, hubieron 32 de ellas que no brindaron esta información arguyendo variadas excusas, lo cual ha impedido realizar un análisis completo de los ingresos y pago de Impuesto a la Renta, sin embargo se realizó un análisis de la data brindada por el resto de empresas que se espera sirvan para reforzar las conclusiones obtenidas en los otros acápites del estudio que si cuentan con la información completa.

También se evaluó Estados financieros de otras empresas del y afines al sector metalmecánico obtenidos de la página web de la Superintendencia del Mercado de Valores a fin de reforzar las conclusiones obtenidas de las empresas de la muestra en relación al Impuesto a la renta empresarial, estas empresas que cotizan en la Bolsa de valores de Lima y de mayor magnitud económica fueron consideradas a fin de determinar si se repetían los resultados obtenidos de las empresas pequeñas y medianas evaluadas.

CAPÍTULO 4: RESULTADOS Y DISCUSIÓN

4.1 Análisis, interpretación y discusión de resultados

En este capítulo se presentan los resultados obtenidos en la investigación mediante la aplicación de una encuesta. La base de datos estuvo conformada por un panel de 214 empresas del rubro metalmecánico ubicadas en la zona Industrial Infantas de la ciudad de Lima, de las cuales se tomó una muestra representativa en forma aleatoria de 89 empresas, con el objetivo de conocer la percepción de los empresarios sobre el Impuesto a la renta empresarial y la influencia que éste ejerce en la eficiencia de las empresas.

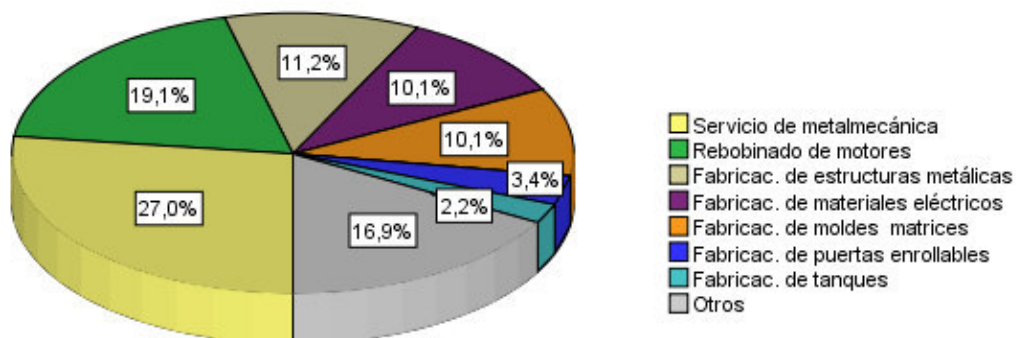
El instrumento considerado se elaboró a través de preguntas cerradas y de selección múltiple, estructuradas en función a los objetivos del estudio, en las cuales el entrevistado debía optar por una de las respuestas. El procesamiento y análisis de la información recogida se realizó con el programa estadístico IBM SPSS (Statistical Package for the Social Sciences), edición 24, versión en español.

La principal limitación en la aplicación del instrumento fue la desconfianza y poca disposición de los empresarios a mostrar sus datos contables y financieros, no obstante que desde el inicio se les hizo saber que la entrevista era anónima, y mencionándoles el compromiso de confidencialidad de las respuestas y datos brindados.

La entrevista se realizó en forma directa y personal con la persona autorizada por la empresa evaluada; primeramente se inquirió al entrevistado a que indique el giro del negocio o actividad principal de la empresa indicando estos: fabricación de estructuras metálicas, tanques para transformadores de alta y baja tensión, fabricación de materiales eléctricos, confección de moldes, matrices y utillajes, inyectado de aluminio, fabricación de puertas enrollables, servicios de metalmecánica, rebobinado de motores eléctricos, etc. se pudo ver que las actividades realizadas dentro de la industria metalmecánica, son variadas, encontrando empresas que tienen varias unidades de negocio diferentes, realizadas en forma simultánea y alternada, lo cual muestra la versatilidad de las pequeñas empresas.

Actividad principal de la empresa

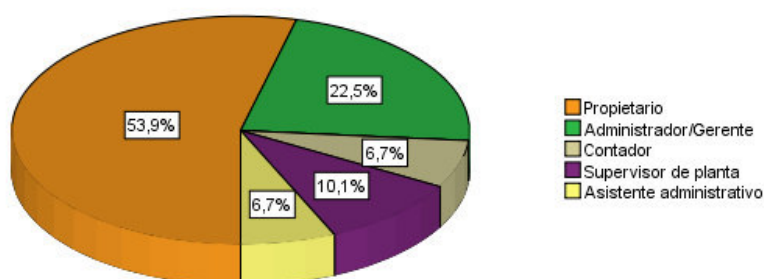
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Servicio de metalmecánica	24	27,0	27,0	27,0
	Rebobinado de motores	17	19,1	19,1	46,1
	Fabricac. de estructuras metálicas	10	11,2	11,2	57,3
	Fabricac. de materiales eléctricos	9	10,1	10,1	67,4
	Fabricac. de moldes matrices	9	10,1	10,1	77,5
	Fabricac. de puertas enrollables	3	3,4	3,4	80,9
	Fabricac. de tanques	2	2,2	2,2	83,1
	Otros	15	16,9	16,9	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



De las personas entrevistadas 48 fueron propietarios de las empresas, 20 Administradores o Gerentes, 6 contadores, 9 Supervisores de planta y 6 asistentes administrativos.

Cargo del entrevistado

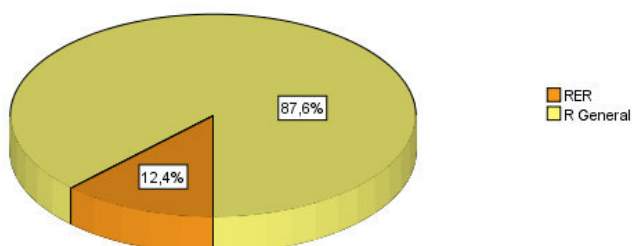
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Propietario	48	53,9	53,9	53,9
	Administrador/Gerente	20	22,5	22,5	76,4
	Contador	6	6,7	6,7	83,1
	Supervisor de planta	9	10,1	10,1	93,3
	Asistente administrativo	6	6,7	6,7	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



Seguidamente se preguntó a los entrevistados por el régimen tributario en el cual estaban, de los 89 encuestados 78 se encontraban en el Régimen General del Impuesto a la Renta, 11 en el Régimen Especial de Renta, ninguno dijo estar en el Nuevo RUS.

Régimen tributario de la empresa

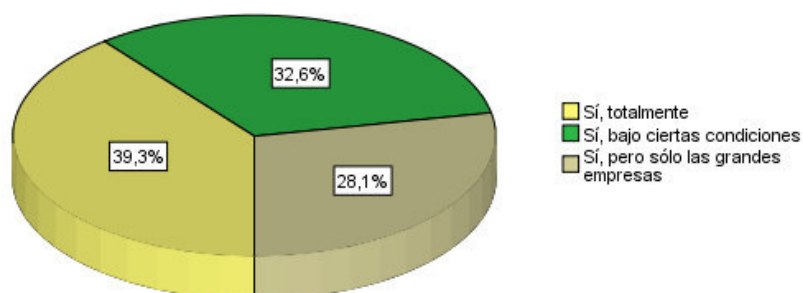
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Nuevo RUS	0	0,0	0,0	0,0
	RER	11	12,4	12,4	12,4
	R. General	78	87,6	87,6	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



La primera parte del cuestionario estuvo compuesta por cinco preguntas sencillas destinadas a un paneo general sobre la percepción del encuestado sobre aspectos tributarios básicos y con el objetivo adicional de ir creando condiciones de confianza y colaboración necesarias para las preguntas siguientes del cuestionario. A continuación se detallan las preguntas realizadas, los resultados y un breve comentario sobre ellos:

Pregunta N°1: ¿Considera usted importante que las empresas contribuyan con el país a través del pago de sus impuestos?

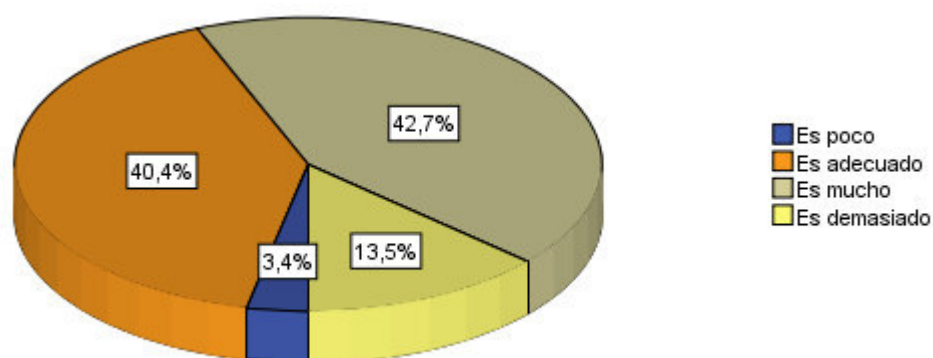
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Sí, totalmente	35	39,3	39,3	39,3
	Sí, bajo ciertas condiciones	29	32,6	32,6	71,9
	Sí, pero sólo las grandes empresas	25	28,1	28,1	100,0
	No, no es importante	0	0,0	0,0	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



Como se puede ver, la mayoría de los entrevistados (39.3%) manifestaron considerar definitivamente importante que las empresas contribuyan al desarrollo del país a través del pago de impuestos; en relación al grupo que manifestó que el pago estaría sujeto a ciertas condiciones (32.6%), mencionaron que estas condiciones serían el establecimiento de mejores servicios (en especial salud y seguridad ciudadana) y mayor control ante la corrupción de autoridades. Ninguno negó la importancia de contribuir, sin embargo un 28.1% manifestó que la obligación de pagar impuestos sólo debería asumirla las grandes empresas, es decir en el fondo manifestando que sus empresas como son pequeñas y medianas no deberían contribuir.

Pregunta N° 2: Diría usted que lo que su empresa paga por concepto de impuestos:

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Es poco	3	3,4	3,4	3,4
	Es adecuado	36	40,4	40,4	43,8
	Es mucho	38	42,7	42,7	86,5
	Es demasiado	12	13,5	13,5	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

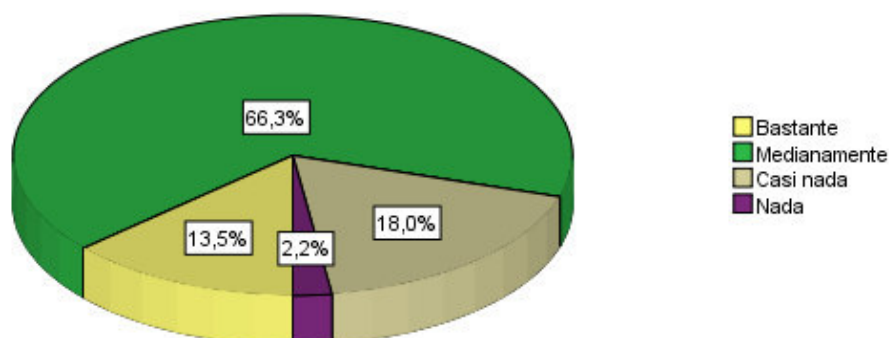


En lo referente a la presión fiscal se puede observar que es mínima la proporción de encuestados que consideran que lo que paga por impuestos es poco: 3.4%, el 40.4% lo considera adecuado, y el 56.2% (42.7% dice que es mucho y 13.5% dice que es demasiado) argumentan que los impuestos en general que pagan son excesivos, lo cual pone en evidencia la poca voluntad que existe en el empresariado metalmecánico de la zona de asumir mayores obligaciones que los actuales tributos, si bien se aprecia de acuerdo a la pregunta anterior que consideran importante contribuir a través del pago de impuestos, su percepción es que estos actualmente son excesivos.

Es pertinente indicar que la presión fiscal -según la memoria 2015 del BCRP- en el Perú en el año 2014 fue de 16.5% del PBI y en el año 2015 fue 14.7%, y que en estos años según el CIAT-OECD el promedio en Latinoamérica fue 20.4% en el año 2014 y 20.9% en el año 2015.

Pregunta N° 3: ¿Qué tanto sabe usted del destino del dinero que aporta por impuestos?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Bastante	12	13,5	13,5	13,5
	Medianamente	59	66,3	66,3	79,8
	Casi nada	16	18,0	18,0	97,8
	Nada	2	2,2	2,2	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

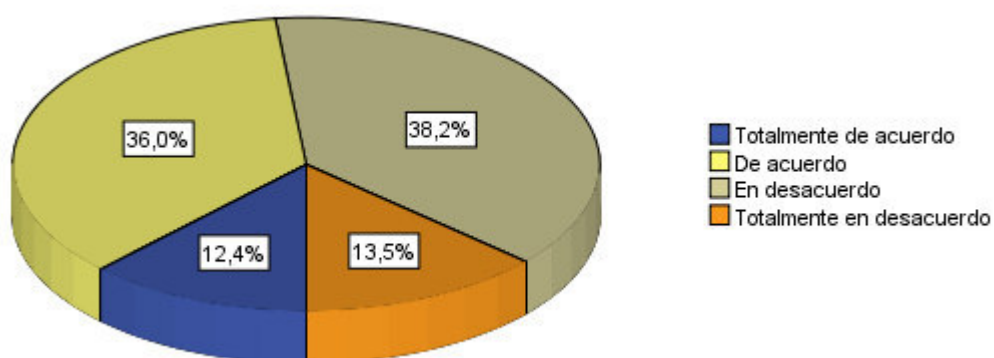


El objetivo de esta pregunta fue conocer el nivel de conciencia tributaria e interés de los encuestados sobre el destino de sus tributos, las respuestas fueron clasificadas en función a las respuestas y a la certeza con que estos respondieron, observándose lamentablemente un conocimiento pobre.

Si bien 13.5% dio muy buena explicación sobre el destino que se le da a los tributos, y 66.3% conoce medianamente sobre esto, no conocía casi nada el 18.0% y el 2.2% conoce nada sobre este destino, lo cual -considerando que estos no son ciudadanos comunes y corrientes sino personas involucradas en el ámbito empresarial- pone en evidencia la necesidad de implementar una campaña de difusión y divulgación de datos referidos a la utilización de estos recursos a través de la divulgación de los presupuestos nacionales, un resumen de los cuales en forma sencilla y asequible al común de los ciudadanos ayudaría en crear e incrementar la conciencia tributaria en el país, propiciando mayor cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias. Es decir más que sancionar, fomentar el cumplimiento, lo cual pasa por dar a conocer el destino de los recursos.

Pregunta N° 4: ¿Estaría usted de acuerdo en pagar más impuestos pero con mejores servicios?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Totalmente de acuerdo	11	12,4	12,4	12,4
	De acuerdo	32	36,0	36,0	48,3
	En desacuerdo	34	38,2	38,2	86,5
	Totalmente en desacuerdo	12	13,5	13,5	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

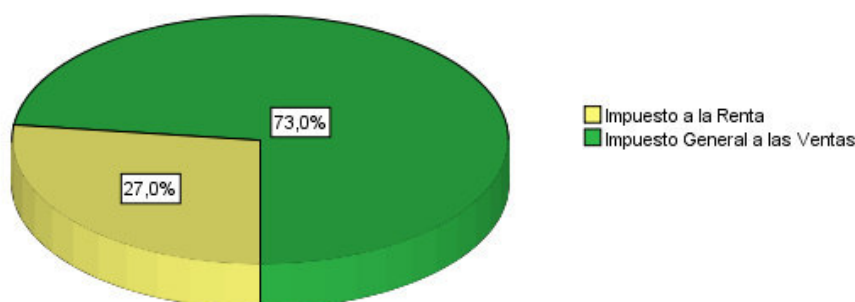


Esta pregunta estaba orientada a conocer la disposición de los empresarios metalmecánicos a una mayor presión fiscal a condición de recibir mejores servicios por parte del Estado, sin embargo en los resultados obtenidos se puede observar que la no aceptación a una mayor presión tributaria aunque esto signifique mayores y mejores servicios.

No obstante que hubo un 48.3% (12.4% totalmente de acuerdo y 36.0% de acuerdo) que aceptaría pagar más impuestos para poder recibir mejores servicios estatales, la mayor parte de los empresarios encuestados no lo aceptaría: en desacuerdo 38.2% y totalmente en desacuerdo 13.5%, se puede observar que estos grupos se orientan más por lo referido a no variar sus obligaciones en el corto plazo, sin mucha proyección en lo que mejores servicios podrían redundar en su desempeño personal y empresarial tal vez por desconocimiento, o se podría también pensar que su negativa a aceptar mayores obligaciones es porque no confían en la gestión estatal.

Pregunta N° 5: ¿Cuál considera usted el impuesto más adecuado para que su empresa pueda efectuar su contribución?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Impuesto a la Renta	24	27,0	27,0	27,0
	Impuesto General a las Ventas	65	73,0	73,0	100,0
	ITF	0	0,0	0,0	100,0
	Impuesto predial	0	0,0	0,0	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



El 73.0% de encuestados considera que el Impuesto General a las Ventas es el más adecuado para efectuar su contribución, seguido del Impuesto a la Renta con 27.0%. No consideran al ITF ni al impuesto predial como los más adecuados, quizá porque el ITF es de tasa muy pequeña y en el caso del Impuesto predial porque muchas de estas empresas alquilan el local, por lo cual es el propietario del inmueble quien probablemente asume el pago al municipio de este impuesto; en la encuesta no se inquirió sobre esta situación.

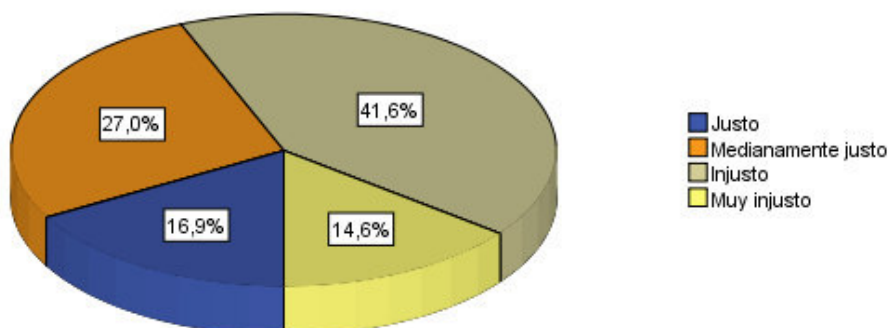
Hay que recalcar aquí que en el IGV la empresa no se afecta en lo más mínimo pues no asume este pago, si bien son ellas quienes entregan el dinero al fisco; el impuesto es asumido por el consumidor al pagar por el producto o servicio adquirido, sin embargo existe la idea errada en el empresario que este impuesto le afecta. La explicación puede estar en que cuando él efectúa el cobro al cliente, da por sentado que ya ese dinero le pertenece íntegramente, dinero al cual le da otro fin, es decir le sirve como recurso para sus operaciones, y luego al momento de pagar al fisco, siente que está sustrayendo de su caja dinero suyo para asumir el pago del IGV.

Ingresando ya a la parte central del estudio, cuyo objetivo es conocer la relación entre las dos variables evaluadas: la pertinencia del impuesto a la renta empresarial y la eficiencia en las empresas, se indagó sobre la apreciación que tenían los entrevistados respecto a la equidad, neutralidad y simplicidad del impuesto, y como éste se relacionaba con la eficiencia de las empresas metalmecánicas.

La Equidad del impuesto a la Renta empresarial

Pregunta N° 6: Diría usted que el impuesto a la renta que paga es:

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Justo	15	16,9	16,9	16,9
	Medianamente justo	24	27,0	27,0	43,8
	Injusto	37	41,6	41,6	85,4
	Muy injusto	13	14,6	14,6	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

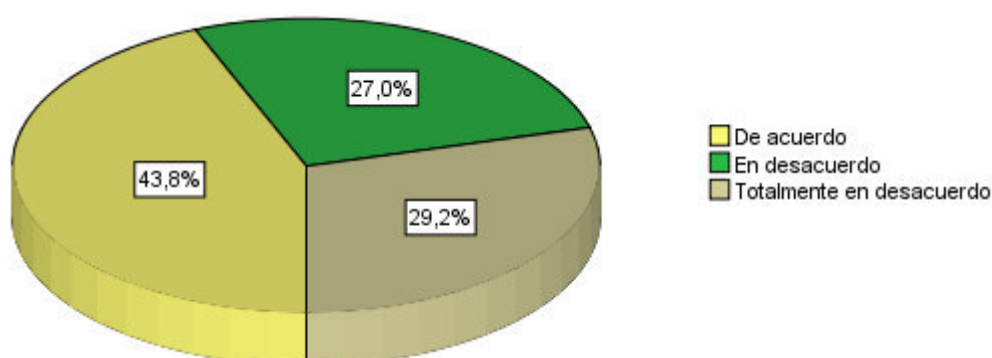


Como se puede notar en el cuadro, los empresarios metalmecánicos de la zona Industrial Infantas en un 16.9% manifiestan considerar que el impuesto a la Renta que pagan es justo, y 27.0% lo consideran medianamente justo, mientras 41.6% dice que es injusto y 14.6% lo considera muy injusto.

En información adicional expresada por los entrevistados se establece que uno de los principales motivos por el cual perciben injusto el impuesto es porque consideran que la porción que el estado les exige de sus utilidades es muy alta, coincide esto con el resultado en la respuesta N° 2 cuando dijeron que lo que pagaban por concepto de impuestos es mucho.

Pregunta N° 7: ¿Está usted de acuerdo en que el porcentaje de Impuesto a la Renta que pagan las empresas grandes y multinacionales debe ser igual al suyo?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Totalmente de acuerdo	0	0,0	0,0	0,0
	De acuerdo	39	43,8	43,8	43,8
	En desacuerdo	24	27,0	27,0	70,8
	Totalmente en desacuerdo	26	29,2	29,2	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

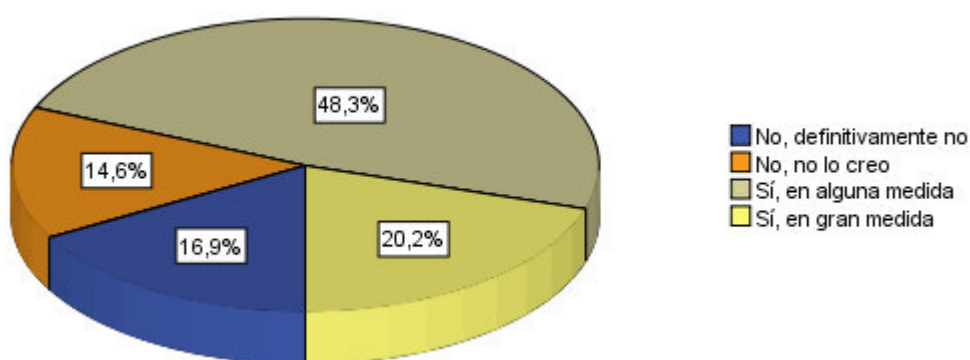


El objetivo de esta pregunta estaba orientada a conocer la percepción de la equidad vertical en el empresariado metalmecánico, como se puede apreciar hay un sentimiento mayoritario en los entrevistados de que las empresas grandes deberían pagar tasas de impuesto a la Renta mayores a los que pagan las pequeñas y medianas. Totalmente en desacuerdo en que las tasas sean iguales: 29.2%, en desacuerdo 27.0%. Sin embargo el 43.8% se manifestó de acuerdo en que los tratos tributarios en cuanto al porcentaje deberían ser iguales para grandes y pequeñas empresas.

Actualmente es igual la tasa del impuesto a la Renta tanto para pequeñas como grandes empresas pero la sensación que tiene el empresario es que estas deberían pagar más. Esto puede tener su explicación en la idea de que muchas empresas grandes gozan de exoneraciones y beneficios y que los procesos coactivos y procedimientos de embargos tienen tratos diferenciados cuando se trata de empresas grandes, lo cual puede dar la idea a los entrevistados que las grandes empresas tienen un trato preferente.

Pregunta N° 8: ¿Considera usted que la existencia de exoneraciones y beneficios en otros sectores de la economía afectan de alguna manera el rubro metalmecánico?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	No, definitivamente no	15	16,9	16,9	16,9
	No, no lo creo	13	14,6	14,6	31,5
	Sí, en alguna medida	43	48,3	48,3	79,8
	Sí, en gran medida	18	20,2	20,2	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

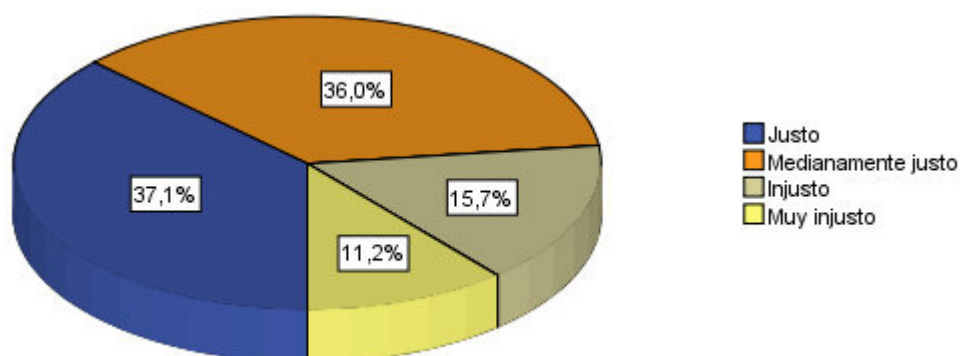


El 20.2% de los entrevistados manifestó considerar que la existencia de exoneraciones y beneficios en otros sectores de la economía afectaban a las empresas del rubro metalmecánico en gran medida, 48.3% manifestó que estas exoneraciones si lo afectaban en alguna medida, argumentando algunos de estos entrevistados que la afectación principalmente era en la moral de los empresarios, un 14.6% dijo no creer que el sector metalmecánico sea afectado, y 16.9% dijo que definitivamente estas exoneraciones no afectaban al rubro metalmecánico.

No obstante se pudo observar que existe un gran porcentaje de los entrevistados que desconocen sobre las exoneraciones y beneficios en otros sectores de la economía, pues muchos de los que dijeron que si consideraban que esto afectaba al sector no pudieron explicar de qué forma.

Pregunta N° 9: ¿Cómo considera usted la existencia de otros Regímenes tributarios como el Régimen especial de Renta, y el Nuevo Régimen único Simplificado?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Justo	33	37,1	37,1	37,1
	Medianamente justo	32	36,0	36,0	73,0
	Injusto	14	15,7	15,7	88,8
	Muy injusto	10	11,2	11,2	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



Esta pregunta tenía como finalidad conocer la apreciación de los empresarios respecto a los regímenes especiales como el Nuevo RUS y el Régimen Especial de Renta¹³⁴.

Considerando que en la muestra se encontraron 11 contribuyentes que estaban en el Régimen Especial y que algunos habrían iniciado sus actividades en este régimen tributario y que luego al no poder permanecer en él por el volumen de ventas alcanzado migraron al Régimen General, el no rechazo fue notable como era de esperarse, los empresarios encuestados consideran justa la existencia de estos regímenes tributarios 37.1%, y medianamente justo 36.0%, sin embargo los considera injustos 15.7%, y los considera muy injustos 11.2%; cabe indicar que entre los encuestados el 12.4% se mantiene en el Régimen Especial de Renta, no habiendo hallado ninguno que se encuentre en el Régimen Nuevo RUS.

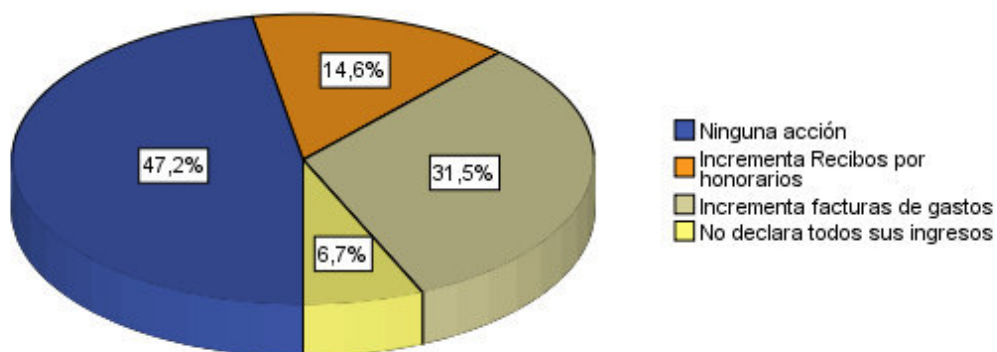
¹³⁴ No se incluyó el Régimen Mype Tributario porque a la fecha de levantamiento de la presente encuesta (2016) este régimen todavía no se había aplicado

La Neutralidad del Impuesto a la Renta

La tercera parte del cuestionario intentó conocer la apreciación en los entrevistados respecto a la neutralidad del Impuesto a la renta. Las preguntas respecto a este rubro fueron las siguientes:

Pregunta N° 10: ¿Qué acciones realiza su empresa para no verse afectado en demasía por el impuesto a la Renta?

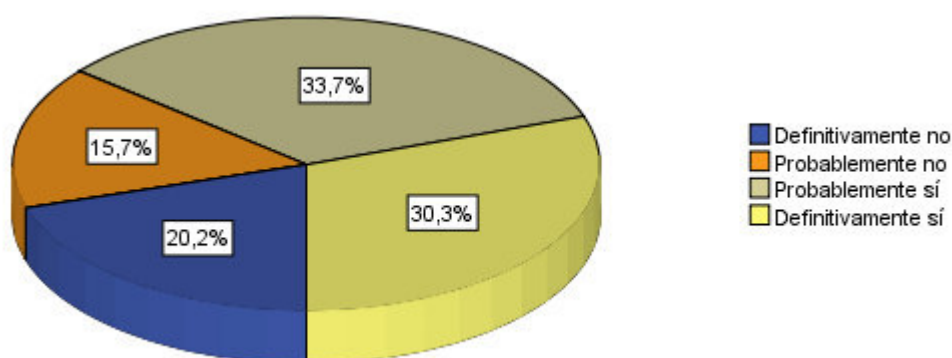
		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Ninguna acción	42	47,2	47,2	47,2
	Incrementa Recibos por honorarios	13	14,6	14,6	61,8
	Incrementa facturas de gastos	28	31,5	31,5	93,3
	No declara todos sus ingresos	6	6,7	6,7	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



Pregunta difícil pero necesaria que tenía como objetivo conocer la reacción generada en el empresariado frente al impuesto a la Renta, como se puede observar la mayoría de los encuestados dice no realizar ninguna acción para disminuir el pago del Impuesto a la renta (47.2%), sin embargo algunos entrevistados -contrariamente a lo que se esperaba- aceptaron en alguna ocasión haber incrementado sus facturas de gastos: 31.5% y el 14.6% incrementado sus Recibos por Honorarios para disminuir el impuesto y algunos dijeron hacerlo por cuanto tienen algunos gastos que no son permitidos deducir por carecer de comprobantes de pago y poder cuadrar su caja. Por otra parte fue un 6.7% que aceptó no declarar a Sunat todos sus ingresos.

Pregunta N° 11: ¿Considera usted que si no existiera el Impuesto a la Renta su empresa se esforzaría en incrementar sus utilidades?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente no	18	20,2	20,2	20,2
	Probablemente no	14	15,7	15,7	36,0
	Probablemente sí	30	33,7	33,7	69,7
	Definitivamente sí	27	30,3	30,3	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



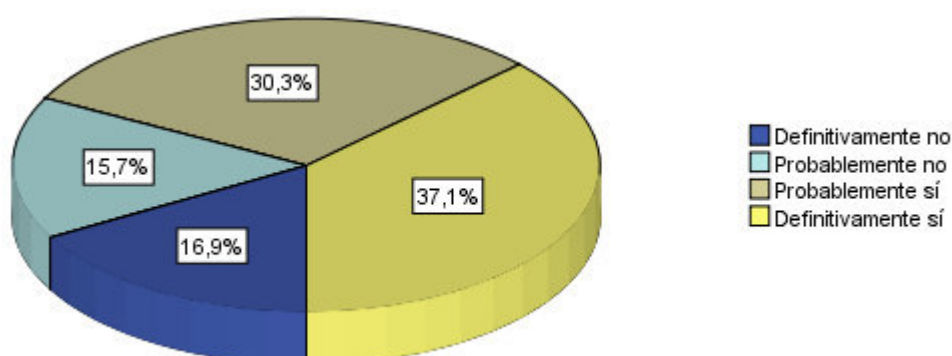
El objetivo de esta pregunta era saber si la existencia del impuesto a la Renta es motivo de obstrucción para que las empresas intenten maximizar sus utilidades.

El 20.2 % dijo que definitivamente sus empresas no se esforzarían más en incrementar sus utilidades a pesar de la no existencia del Impuesto a la renta, el 15.7% dijo que probablemente no se esforzarían más, sin embargo el 64.0% de los encuestados consideran (Probablemente 33.7% y Definitivamente 30.3%) que si no existiera el Impuesto a la renta sus empresas sí se esforzarían en incrementar sus utilidades, porque ya no tendrían la presión del impuesto.

Esto podría interpretarse como que actualmente las empresas no maximizan sus utilidades, es decir se ven limitadas a emprender nuevas actividades o incrementar ventas, o a que no manifiestan esa maximización por la existencia del impuesto, es un poco difícil pensar que por la existencia del impuesto una empresa limite sus ganancias, sí es en cambio probable que por la existencia del impuesto la empresa no manifieste esa maximización.

Pregunta N° 12: ¿Cree usted que si no existiera el impuesto a la renta su empresa tendría mayor exactitud en registrar sus ingresos y gastos?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente no	15	16,9	16,9	16,9
	Probablemente no	14	15,7	15,7	32,6
	Probablemente sí	27	30,3	30,3	62,9
	Definitivamente sí	33	37,1	37,1	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

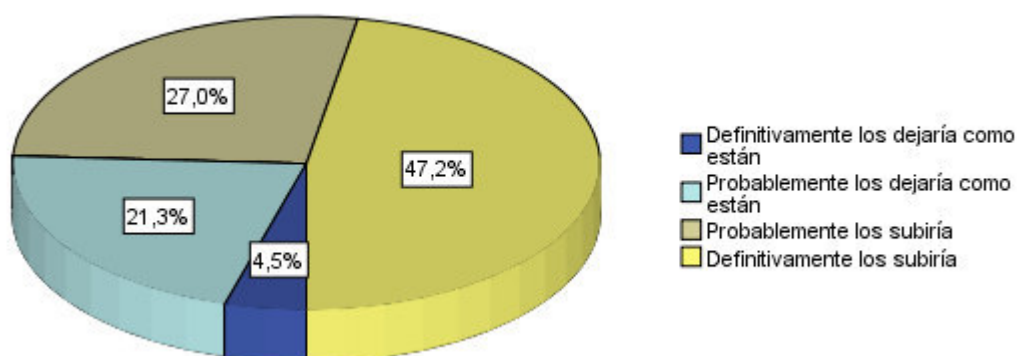


Pregunta relacionada con la anterior, para conocer si el impuesto evita la exactitud y precisión en el registro de ingresos, costos y gastos por parte de las empresas, el mismo que constituye insumo vital para la toma de decisiones empresariales.

Se puede ver que el 16.9% manifiesta que definitivamente no habría mayor exactitud en el registro de ingresos y gastos no obstante la no existencia del Impuesto a la renta, y 15.7% dijo que probablemente no habría mayor exactitud. Por otra parte 67.4% de los encuestados (probablemente sí 30.3% y definitivamente sí 37.1%) considera que el Impuesto a la renta es un motivo que hace que su empresa no registre sus ingresos y gastos exactamente, indicaron que hay gastos que ellos realizan que no son aceptados tributariamente, por lo que tienen que suplirlo con otros comprobantes para cuadrar su caja; este es un motivo por el que se puede considerar que el impuesto influye en que la contabilidad de las empresas no sea correcta, lo cual impide utilizar la información contable como herramienta de gestión y planeamiento, y tomar las decisiones más adecuadas con una base real, lo que a su vez influye en lograr eficiencia.

Pregunta N° 13: Si subiría la tasa del impuesto a la Renta ¿usted modificaría el precio de sus productos o servicios?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente los dejaría como están	4	4,5	4,5	4,5
	Probablemente los dejaría como están	19	21,3	21,3	25,8
	Probablemente los subiría	24	27,0	27,0	52,8
	Definitivamente los subiría	42	47,2	47,2	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



La intención de esta pregunta fue poder apreciar la reacción del empresario frente a un alza en la tasa del impuesto a la renta empresarial y el trato a los precios de sus productos y servicios como respuesta ante un incremento, lo que se podría considerar como un efecto traslación.

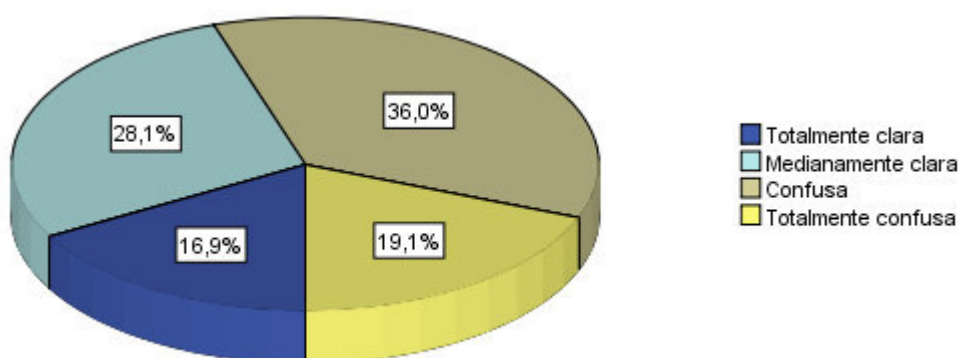
Como puede observarse la mayoría de empresarios encuestados: 47.2% indican que si subiría la tasa del impuesto a la renta definitivamente subirían los precios de sus productos o servicios, y 27.0% respondió que probablemente los subiría, luego de evaluar la situación, mientras que el 21.3% probablemente los dejaría como están, y solamente el 4.5% dijo que definitivamente los dejaría como están; lo cual demuestra un efecto traslación que tiene el Impuesto a la renta a través de los precios, no obstante que la teoría dice que el Impuesto a la Renta por ser un impuesto directo no puede trasladarse.

Simplicidad del Impuesto a la Renta

La cuarta parte del cuestionario tuvo el objetivo de conocer la percepción del empresariado metalmecánico de la complejidad o simplicidad del impuesto a la renta, y si estas cualidades del impuesto influyen en su desempeño; las preguntas fueron las siguientes:

Pregunta N° 14: ¿Es clara para usted la normatividad del impuesto a la Renta?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Totalmente clara	15	16,9	16,9	16,9
	Medianamente clara	25	28,1	28,1	44,9
	Confusa	32	36,0	36,0	80,9
	Totalmente confusa	17	19,1	19,1	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

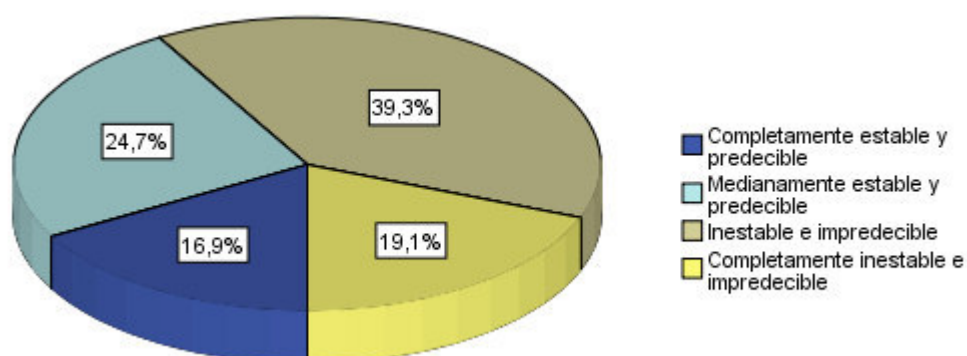


El objetivo de esta pregunta fue conocer la percepción de los entrevistados de la normatividad del impuesto a la renta empresarial, manifestando que la normatividad de este impuesto es totalmente clara 16.9% y medianamente clara 28.1%, sin embargo el 36.0% de los encuestados consideró que el impuesto a la Renta es confuso y lo considera muy confuso el 19.1%.

Se hace la aclaración que la mayor parte de los encuestados no eran contadores: solo 6 entrevistados (6.7%) eran contadores de las empresas, siendo en su mayor parte propietarios o administradores (76.4%), lo cual puede explicar el alto porcentaje de apreciación negativa respecto de la claridad normativa del impuesto.

Pregunta N° 15: Considera usted que el impuesto a la Renta es:

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Completamente estable y predecible	15	16,9	16,9	16,9
	Medianamente estable y predecible	22	24,7	24,7	41,6
	Inestable e impredecible	35	39,3	39,3	80,9
	Completamente inestable e impredecible	17	19,1	19,1	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

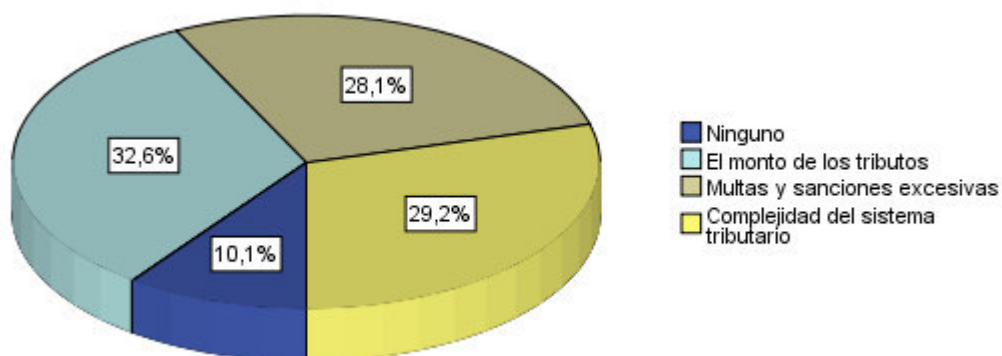


La intención de esta pregunta fue conocer la percepción de estabilidad y la predicción que puede tener el empresario metalmeccánico respecto del impuesto a la renta empresarial, manifestando que es un impuesto completamente estable y predecible el 16.9% de los entrevistados, medianamente estable y predecible 24.7%, inestable e impredecible 39.3%, y el 19.1% dijo que consideraba al impuesto a la renta empresarial completamente inestable e impredecible.

Quizá la explicación de esta percepción de inestabilidad en el empresariado metalmeccánico está en los últimos cambios que ha tenido la tasa nominal del impuesto en los últimos años (Ver página 5 segundo párrafo), no obstante que durante 23 años se mantuvo en la tasa del 30%, y que además como impuesto de periodicidad anual, su variación sea relativamente predecible.

Pregunta N° 16: ¿Qué aspectos Tributarios según usted afectan el crecimiento y desarrollo de su empresa?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Ninguno	9	10,1	10,1	10,1
	El monto de los tributos	29	32,6	32,6	42,7
	Multas y sanciones excesivas	25	28,1	28,1	70,8
	Complejidad del sistema tributario	26	29,2	29,2	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

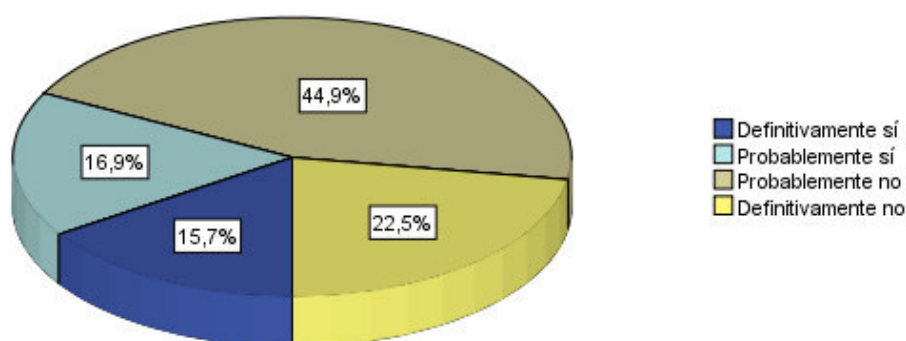


El objetivo de esta pregunta era conocer la percepción del empresario de como los aspectos tributarios afectaban el desempeño de su empresa en relación a crecimiento y desarrollo; 32.6% de los entrevistados considera que el monto de los tributos es el factor que más afecta el crecimiento y desarrollo de sus empresas, seguido por la complejidad del sistema tributario: 29.2%, multas y sanciones excesivas: 28.1%, y el 10.1% manifestó que ningún aspecto tributario afecta el crecimiento y desarrollo de su empresa, es decir que el no crecimiento se debe a causas no tributarias.

Se puede interpretar la apreciación sobre el monto de los tributos y las multas más como un aspecto de presión psicológico que real, por el desconocimiento de los aspectos del sistema y como consecuencia de tal desconocimiento se ocasionan multas y sanciones, las que ocasionan desmoralización y desconcentración en el empresario y funcionarios de la empresa. Esto también puede explicar en parte la respuesta de la pregunta número dos donde consideran que es mucho el pago por impuestos, pues probablemente reunían el monto de los tributos y las multas en un solo concepto.

Pregunta N° 17: Cuando tiene usted un problema de tipo tributario ¿lo puede solucionar sin apoyo del contador?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente sí	14	15,7	15,7	15,7
	Probablemente sí	15	16,9	16,9	32,6
	Probablemente no	40	44,9	44,9	77,5
	Definitivamente no	20	22,5	22,5	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



El 15.7% dijo que definitivamente sí podría solucionarlo solo (en este grupo están los contadores entrevistados que fueron el 6.7% del total). El 16.9% de los entrevistados manifestó que probablemente sí podría solucionarlo solo, sin embargo la mayor parte de encuestados: 67.4% manifestó (Probablemente no: 44.9% y Definitivamente no: 22.5%) no poder solucionar un problema de tipo tributario sin apoyo de su contador, lo cual da indicios sobre la complejidad del sistema tributario, no obstante manifestaron que casi siempre la persona que soluciona los problemas de tipo tributario es el contador, no siendo requeridas empresas de consultoría tributaria especializadas, sin embargo muchos indicaron que si bien es el contador quien soluciona los problemas de índole tributario, son ellos (propietario, administradores y gerentes) quienes están apoyando en todo momento a este profesional para solucionar el inconveniente.

No obstante que no se consideró en el cuestionario indagar si el contador era trabajador de planta o externo de la empresa, se pudo percibir que la mayoría de empresas cuentan con contador externo, siendo el encargado de estas tareas dentro de la empresa un asistente contable, el cual reporta sus cifras a este profesional, quien hace las declaraciones y balances.

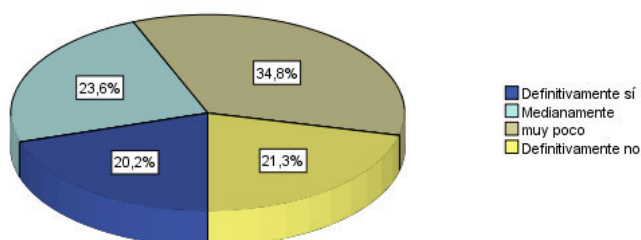
La eficiencia de las empresas

En las siguientes preguntas se trató de conocer si los empresarios consideraban que sus empresas habían alcanzado ciertos grados de eficiencia, medida ésta por el logro de objetivos programados, cumplimiento de cronogramas y cumplimiento de normas.

Pregunta N° 18: ¿Considera usted que en los años 2014 y 2015 logró cumplir con sus objetivos empresariales?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente sí	18	20,2	20,2	20,2
	Medianamente	21	23,6	23,6	43,8
	muy poco	31	34,8	34,8	78,7
	Definitivamente no	19	21,3	21,3	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

¿Cuál fue el principal inconveniente?:



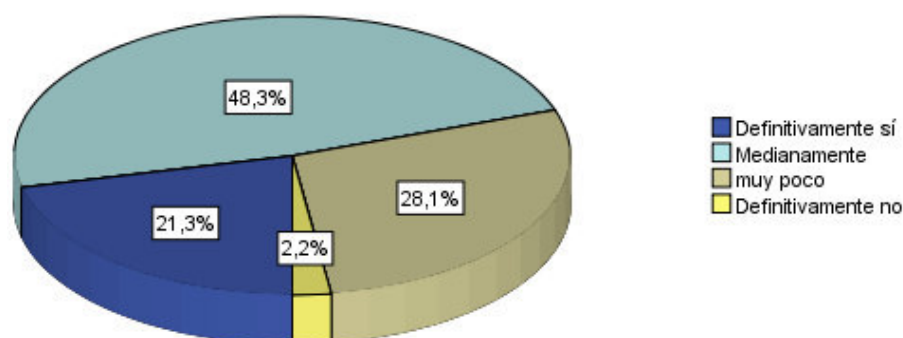
El 20.2% de los entrevistados indicó que sí definitivamente logró cumplir con sus objetivos empresariales, 23.6% dijo que lo hizo medianamente, 34.8% dijo que muy poco, y 21.3% dijo que siente que definitivamente no logró cumplir con sus objetivos.

Aquellos que manifestaron que no pudieron cumplirlos o lo cumplieron muy poco indicaron que el mercado no estaba respondiendo como en años anteriores consecuencia del enfriamiento de la economía, que ocasionaba que las empresas grandes no demandaran de sus bienes y servicios. Igualmente mencionaron falta de recursos financieros para diversificar sus operaciones, modernizar equipos y poder abaratar costos; en otros casos mencionaron que consecuencia del incremento de la competencia es que no habían alcanzado el nivel de ventas ni las utilidades que se habían proyectado.

Pregunta N° 19: ¿Considera usted que en los años 2014 y 2015 logro cumplir puntualmente con sus cronogramas?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente sí	19	21,3	21,3	21,3
	Medianamente	43	48,3	48,3	69,7
	muy poco	25	28,1	28,1	97,8
	Definitivamente no	2	2,2	2,2	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

¿Cuál fue el principal inconveniente?:



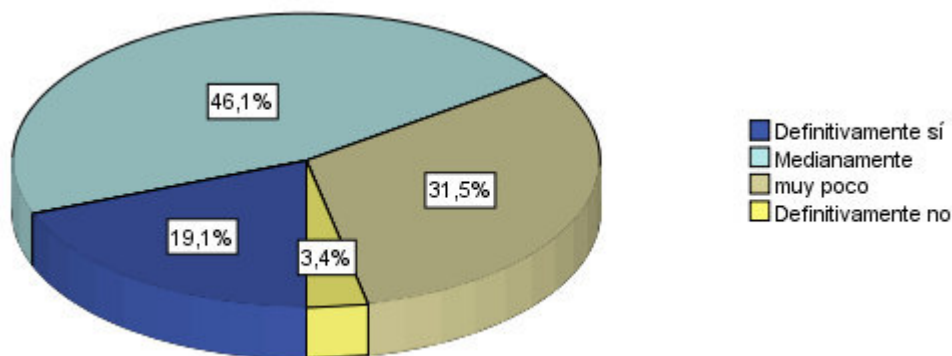
Frente a esta pregunta un 21.3% de los entrevistados indicó que sí definitivamente logró cumplir con sus cronogramas, 48.3% indicó que lo hizo medianamente, 28.1% dijo que muy poco, y 2.2% dijo que definitivamente no logró cumplirlos.

Aquellos que manifestaron que no pudieron cumplirlos o que lo cumplieron muy poco mencionaron que el principal inconveniente fueron los retrasos que sufrieron por fallas de sus equipos y problemas con el abastecimiento de materias primas, los que impidieron poder hacer las entregas a los clientes en las fechas acordadas. Mencionaron también que tuvieron deficiencias en la planificación de tiempos por cuanto sus cálculos de las fechas de entrega no son confiables siendo necesario los diagnósticos operativos y análisis de procesos productivos.

Pregunta N° 20: ¿Considera usted que en los años 2014 y 2015 logró cumplir con las normas de tipo contable, tributario y laboral?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente sí	17	19,1	19,1	19,1
	Medianamente	41	46,1	46,1	65,2
	muy poco	28	31,5	31,5	96,6
	Definitivamente no	3	3,4	3,4	100,0
	Total	89	100,0	100,0	

¿Cuál fue el principal inconveniente?:

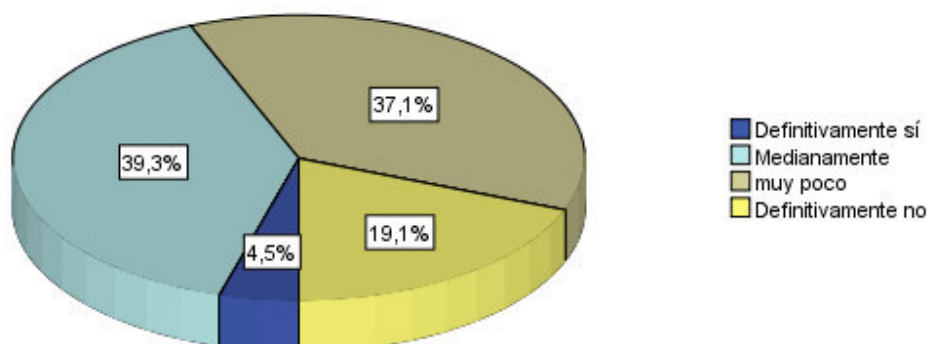


En esta pregunta un 19.1% de los entrevistados indicó que sí definitivamente logró cumplir con las normas de tipo contable, tributario y laboral, 46.1% dijo que medianamente logro cumplirlos, 31.5% dijo que muy poco y 3.4% dijo que definitivamente no logró cumplir con las normas.

Aquellos que manifestaron que no pudieron cumplir o que cumplieron muy poco mencionaron que el principal inconveniente fue el incurrir en faltas sancionadas por la Administración tributaria, que no obstante que fueron solucionadas posteriormente, le ocasionaron sanciones y multas por parte de Sunat, otros aunque en mínima proporción mencionaron la excesiva normatividad y sobre costos en materia laboral.

Pregunta N° 21: ¿Considera usted que su empresa es exitosa?

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Definitivamente sí	4	4,5	4,5	4,5
	Medianamente	35	39,3	39,3	43,8
	muy poco	33	37,1	37,1	80,9
	Definitivamente no	17	19,1	19,1	100,0
	Total	89	100,0	100,0	



El 4.5% de los entrevistados consideran que sí definitivamente su empresa es exitosa, el 39.3% considera que lo es medianamente, el 37.1% consideran que lo es muy poco, y el 19.1% considera que definitivamente no lo es.

Es decir el empresario siente mayoritariamente que no ha podido cumplir con su principal objetivo que es la obtención de utilidades que compensen su trabajo e inversión, ha cumplido medianamente con sus cronogramas y con la normatividad, y no se consideran exitosos en su labor, sin embargo no indicaron al impuesto a la renta como obstáculo para poder alcanzar esos objetivos, no obstante en preguntas anteriores dejaban traslucir su disconformidad frente al mismo.

Determinar la eficiencia en una empresa implica el análisis de muchos de sus elementos, algo que en este trabajo sería deseable hacer, pero que no es posible por la amplitud de factores a considerar, lo limitado del tiempo y los recursos disponibles. Por lo cual se está utilizando, un indicador, cuyo resultado engloba a sus tres componentes: logro de objetivos, cumplimiento de cronogramas y cumplimiento de normas.

Considerando que el objetivo principal de la empresa es el logro de utilidades, y considerar a este como un indicador global que muestra el conjunto de la actividad de la empresa. (Si bien no siempre hay una relación directa, la cual además es difícil de verificar, pero en general se puede decir que el logro de un adecuado porcentaje de utilidades es signo de adecuada eficiencia, consecuencia del logro de objetivos, cumplimiento de normas y cronogramas). Asumiendo la eficiencia como la capacidad de convertir los ingresos obtenidos en utilidades netas, es decir la mayor o menor utilidad que las empresas obtienen al deducir de sus ingresos el total de costos y gastos incurridos, como los costos de producción, gastos de administración, ventas y financieros¹³⁵, como indicador global con el fin de poder determinar con este ratio¹³⁶ la mayor o menor eficiencia que ha podido alcanzar.

Se está haciendo el análisis considerando que si bien en las empresas evaluadas hay actividades diversas: algunas destinadas a producción de partes y piezas, a rebobinado de motores y otras actividades, todas las empresas de la muestra son del rubro metal mecánico, y el análisis es del conjunto del sector, de igual modo en el supuesto de que algunas empresas podrían haber cambiado su rubro principal de un año para otro, se está considerando que esto no es muy relevante, en atención al corto periodo de tiempo de la evaluación.

El estudio en su quinta parte estuvo destinada a conocer con mayor detalle la evolución en cifras de las empresas, por lo cual se solicitó a los entrevistados datos contables de los años 2014 y 2015 referidos a sus ingresos netos¹³⁷ y utilidad antes del Impuesto a la Renta, declarados a la administración tributaria y en función a estos datos recogidos se estimaron importes relativos a costos, gastos operacionales e impuesto a la renta, con el objetivo de conocer las proporciones guardadas entre los rubros: ingresos,

¹³⁵ No se está considerando el *Resultado de explotación o beneficio operativo* que excluye los ingresos y gastos financieros, por cuanto aquí se está considerando que el manejo financiero también es parte de la eficiencia lograda por la empresa en forma global.

¹³⁶ Este indicador no siempre es certero, considerando que hay situaciones donde la empresa puede tener una posición monopólica u oligopólica en el mercado, evidentemente esto no sucede en las empresas evaluadas pues están en un mercado en el cual hay diversas empresas de un mismo rubro, mostrando una homogeneidad razonable entre ellas.

¹³⁷ Los ingresos netos son los ingresos sin considerar el IGV.

utilidad e Impuesto a la renta, así como realizar comparaciones entre lo declarado por las empresas pequeñas y medianas, en los años 2014 y 2015 para poder determinar si la variación en la tasa del Impuesto a la Renta de 30% a 28 % significó también variaciones en la Base imponible del impuesto.

Resulta necesario indicar que ésta ha sido la parte más difícil de realizar pues si bien los entrevistados respondían con voluntad a las preguntas anteriores del cuestionario, al llegar a esta parte mostraron desconfianza y poca voluntad de mostrar cifras contables. De las 89 empresas que conformaban la muestra, 11 de ellas eran del Régimen Especial de Renta¹³⁸ y 78 del Régimen General, de estas últimas sólo se pudo recabar información de 46 empresas, las otras esgrimieron excusas para no brindar información, por lo cual el análisis de este tramo se realiza con datos de estas 46 encuestas, si bien estas cifras no son incluidas en los porcentajes finales de las conclusiones, y en la consideración que este insumo no se debe desperdiciar en atención a la escases de data de este tipo en el país¹³⁹, es que se muestra esta información, que se estima sí puede ampliar el panorama de estudio y reforzar las conclusiones obtenidas en anteriores tramos del análisis.

La fuente de información han sido los Estados Financieros brindados por las empresas, que fueron presentados a Sunat por los años 2014 y 2015, Declaraciones Juradas que están refrendadas por un Contador público Colegiado pero que es necesario aclarar no son datos que hayan sido auditados, considerando que estas empresas por su tamaño no tienen la obligación de hacer este proceso de certificación.

¹³⁸ Las empresas inscritas en el Régimen Especial de Renta no están obligadas a presentar a la Administración tributaria Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, solo tienen la obligación de realizar pagos mensuales equivalentes al 1.5% de sus ingresos netos, pagos que tienen carácter cancelatorio, y además solo tener un Registro de Compras y un Registro de Ventas, razón por la cual de estos contribuyentes no fue posible recabar información de cifras contables anuales.

¹³⁹ Con el fin de transparentar la economía empresarial peruana, el artículo 5 de la Ley 29720 publicada el 25.06.2011 en el Diario oficial El Peruano, establecía que las empresas con ingresos anuales o activos totales superiores a 3,000 UIT estaban obligadas a presentar Estados financieros auditados ante la Superintendencia del Mercado de Valores, aun cuando no coticen acciones en la Bolsa de Valores; estableciéndose un cronograma el mismo que fue modificado consecutivamente postergando los plazos, hasta que finalmente, con fecha 5 de abril 2016 el Tribunal Constitucional con el Expediente 0009-2014-PI/TC dejó sin efecto esta disposición, quedando la obligación únicamente para aquellas empresas que coticen en bolsa.

A continuación se muestran los resultados obtenidos de la parte contable y tributaria de las empresas metalmecánicas en la Zona industrial Infantas por los ejercicios 2014 y 2015.

TABLA N° 1:
Número de empresas metalmecánicas según su volumen de
Ingresos Netos- Zona Industrial Infantas años 2014 y 2015

		2014			2015		
	Ingresos	Frecuencia	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado	Frecuencia	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	De 0 a 1'000,000	13	22,8	22,8	11	19,3	19,3
	1'000,001 a 2'000,000	15	26,3	49,1	17	29,8	49,1
	2'000,001 a 3'000,000	3	5,3	54,4	3	5,3	54,4
	3'000,001 a 4'000,000	5	8,8	63,2	4	7,0	61,4
	4'000,001 a 5'000,000	2	3,5	66,7	2	3,5	64,9
	5'000,001 a 6'000,000	1	1,8	68,4	2	3,5	68,4
	6'000,001 a 7'000,000	3	5,3	73,7	1	1,8	70,2
	7'000,001 a 8'000,000	1	1,8	75,4	3	5,3	75,4
	8'000,001 a 9'000,000	2	3,5	78,9	1	1,8	77,2
	9'000,001 a 10'000,000	0	0,0	78,9	1	1,8	78,9
	De 10'000,001 a más	1	1,8	80,7	1	1,8	80,7
	RER (< 525,000)	11	19,3	100,0	11	19,3	100,0
	Total	57	100,0		57	100,0	
Perdidos	Sistema	32			32		
Total		89			89		

Fuente: Encuesta realizada.

En la distribución de las empresas en función a su volumen de ingresos se puede ver que en el año 2014 el mayor porcentaje (26.3%) lo constituyeron 15 empresas que tuvieron ingresos netos anuales entre 1 y 2 millones de soles, seguido por aquellas con ingresos entre 0 y 1 millón que son 13 empresas (22.8%), de igual modo en el 2015 el grupo con mayor número de empresas fue el que tuvo ingresos entre 1 y 2 millones (29.8%) seguido por el grupo con ingresos entre 0 y 1 millón (19.3%), si a esto le sumamos las 11 empresas del RER (19.3%), nos confirma el supuesto que el grueso de las empresas metalmecánicas de esta zona industrial lo constituyen pequeñas empresas.

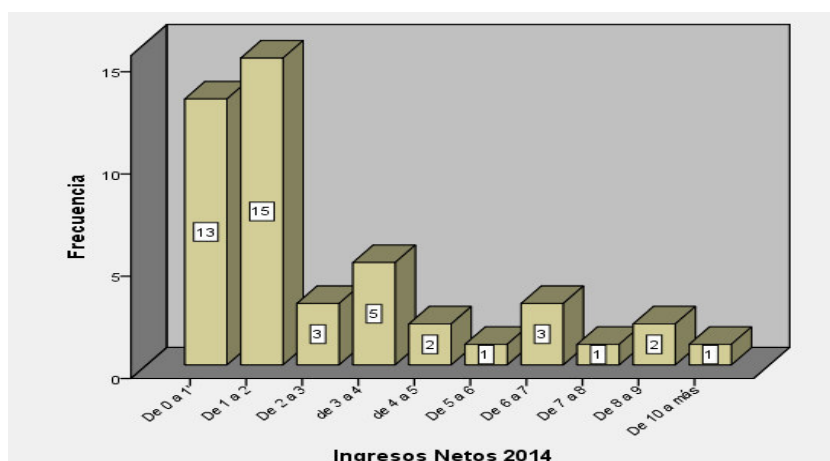
Las empresas con ingresos sobre los 7 millones de soles son relativamente escasas, no habiéndose encontrado en la muestra ninguna empresa que superará los 12 millones de soles de ingresos anuales.

TABLA N° 2:
Ingresos Netos declarados por las empresas metalmecánicas
Zona Industrial Infantas - año 2014(*)

Ingresos	N° de empresas	Ingresos totales	Porcentaje válido	Ingresos promedio
De 0 a 1'000,000	13	9'096,365	7,4	699,720
1'000,000 a 2'000,000	15	19'934,777	16,2	1'328,985
2'000,000 a 3'000,000	3	6'412,573	5,2	2'137,524
3'000,000 a 4'000,000	5	17'750,159	14,4	3'550,032
4'000,000 a 5'000,000	2	9'041,973	7,3	4'520,987
5'000,000 a 6'000,000	1	5'412,541	4,4	5'412,541
6'000,000 a 7'000,000	3	19'918,150	16,2	6'639,383
7'000,000 a 8'000,000	1	7'452,514	6,1	7'452,514
8'000,000 a 9'000,000	2	16'884,430	13,7	8'442,215
9'000,000 a 10'000,000	0	0	0,0	0
De 10'000,000 a mas	1	11'254,128	9,1	11'254,128
Total	46	123'157,610	100,0	2'677,339

(*) No se consideran las empresas del RER

Fuente: Encuesta realizada.



El grupo de empresas con ingresos entre 0 y 1 millón de soles con 13 unidades tuvo un ingreso promedio de 699,720 soles y el grupo cuyos ingresos por empresa se encuentran entre 1 y 2 millones con 15 unidades tuvo un ingreso promedio por empresa de 1'328,985 soles y conforman el 16.2% del total de ingresos declarado en el 2014 por las empresas evaluadas que fue 123'157,610 soles, seguido muy de cerca por el grupo de empresas con ingresos entre 6 y 7 millones con 16.2% del total, con la diferencia que aquí fueron sólo 3 empresas.

El ingreso neto promedio por empresa en el año 2014 fue de 2'677,339 soles.

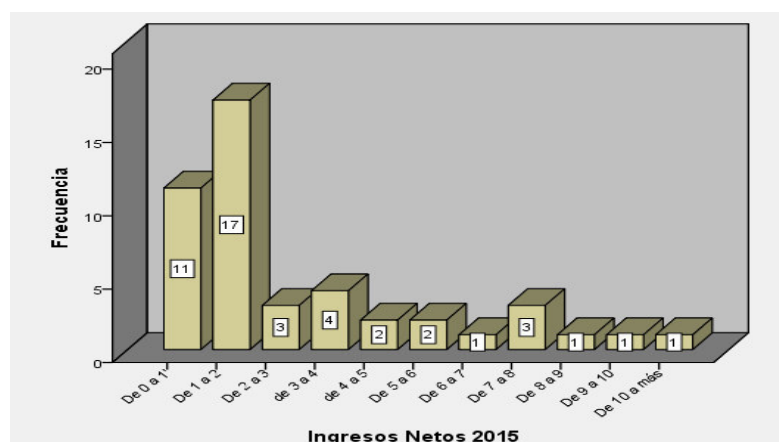
En el año 2015 las empresas con ingresos entre 0 y 1 millón se redujeron de 13 en el 2014 a 11 en el 2015 con ingreso promedio por empresa de 722,995 soles y sus ingresos totales variaron de 9'096,365 a 7'952,950 soles, lo que significa disminución de 12.57%. Por su parte el grupo con ingresos entre 1 y 2 millones se incrementó de 15 a 17, con ingreso promedio de 1'504,678 soles y su ingreso total fue 25'579,534 lo que constituye el 19.28% del total de ingresos de las empresas en el 2015 que fue 132'697,428 soles. El ingreso neto promedio por empresa en el 2015 fue 2'884,727 soles.

TABLA N° 3:
Ingresos Netos declarados por las empresas metalmecánicas
Zona Industrial Infantas - año 2015

Ingresos	N° de empresas	Ingresos totales	Porcentaje válido	Ingresos promedio
De 0 a 1'000,000	11	7'952,950	6,0	722,995
1'000,000 a 2'000,000	17	25'579,534	19,3	1'504,678
2'000,000 a 3'000,000	3	8'175,279	6,2	2'725,093
3'000,000 a 4'000,000	4	14'551,579	11,0	3'637,895
4'000,000 a 5'000,000	2	8'619,436	6,5	4'309,718
5'000,000 a 6'000,000	2	10'643,726	8,0	5'321,863
6'000,000 a 7'000,000	1	6'371,179	4,8	6'371,179
7'000,000 a 8'000,000	3	21'588,137	16,3	7'196,046
8'000,000 a 9'000,000	1	8'854,708	6,67	8'854,708
9'000,000 a 10'000,000	1	9'397,724	7,0	9'397,724
De 10'000,000 a mas	1	10'963,176	8,3	10'963,176
Total	46	132'697,428	100,0	2'884,727

(*) No se consideran las empresas del RER

Fuente: Encuesta realizada.



En relación a la totalidad de ingresos declarados por los contribuyentes de la muestra se puede observar que hubo un ligero incremento (7.75%) de 123'157,610 soles declarados en el 2014 a 132'697,428 soles en el 2015.

TABLA N° 4:
Número de empresas evaluadas según volumen de Utilidades antes
del Impuesto a la Renta, años 2014 y 2015

		2014			2015		
Utilidad antes de Impuesto a la Renta		Frecuencia	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado	Frecuencia	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válido	Menor a 0	6	13,0	13,0	4	8,7	8,7
	De 0 a 100,000	8	17,4	30,4	8	17,4	26,1
	100,001 a 200,000	17	37,0	67,4	16	34,8	60,9
	200,001 a 300,000	5	10,9	78,3	5	10,9	71,7
	300,001 a 400,000	3	6,5	84,8	4	8,7	80,4
	400,001 a 500,000	1	2,2	87,0	4	8,7	89,1
	500,001 a 600,000	2	4,3	91,3	1	2,2	91,3
	600,001 a 700,000	3	6,5	97,8	3	6,5	97,8
	700,001 a 800,000	0	0,0	97,8	0	0,0	97,8
	800,001 a 900,000	1	2,2	100,0	1	2,2	100,0
	Total	46	100,0		46	100,0	
	RER	11			11		
Perdidos	Sistema	32			32		
Total		89			89		

Fuente: Encuesta realizada.

Los valores presentados en la tabla 4 permiten apreciar las magnitudes que muestran las utilidades antes del Impuesto a la Renta, declaradas por las empresas evaluadas, apreciándose que la mayoría de ellas (37.0% en el año 2014 y 34.8% en el 2015) declararon utilidades entre 100,000 y 200,000 soles, lo cual reafirma la idea de que las empresas del rubro metalmecánico en la zona Industrial Infantas son medianas y pequeñas en su gran mayoría. De las empresas encuestadas sólo una declaró utilidades entre 800,000 y 900,000 en los dos años evaluados, se aprecia que 6 empresas declararon pérdida tributaria en el año 2014 y que 4 empresas lo hicieron en el año 2015.

Las siguientes dos tablas muestran las utilidades declaradas por las empresas metalmecánicas en los años 2014 y 2015, y el Impuesto a la renta empresarial anual, el importe del impuesto no fue solicitado a los entrevistados sino que ha sido calculado para efectos del análisis.

TABLA N° 5:
Utilidad antes de impuesto a la Renta e Impuesto a la Renta
empresas metalmecánicas Zona Industrial Infantas- año 2014

Utilidad antes de Impuesto a la Renta	N° de empresas	Utilidad ⁽¹⁾	Porcentaje válido	Impuesto a la Renta ⁽²⁾	Porcentaje válido
Menor a 0	6	-431,626	-4,8		0,0
De 0 a 100,000	8	498,744	5,5	149,623	5,2
100,001 a 200,000	17	2,313,199	25,5	693,960	24,3
200,001 a 300,000	5	1,207,518	13,3	362,255	12,7
300,001 a 400,000	3	1,109,223	12,2	332,767	11,7
400,001 a 500,000	1	488,947	5,4	146,684	5,1
500,001 a 600,000	2	1,078,826	11,9	323,648	11,3
600,001 a 700,000	3	1,951,859	21,5	585,558	20,5
700,001 a 800,000	0		0,0	0,0	0,0
800,001 a 900,000	1	863,144	9,5	258,943	9,1
Total	46	9,079,834	100,0	2,853,438	100,0

Fuente: Encuesta realizada.

(1) Informado por los entrevistados

(2) Deducido con la tasa del 30%

Las empresas evaluadas declararon en conjunto utilidades en el ejercicio 2014 de 9'079,834 soles, (en esta cifra esta deducido el resultado informado por 6 de las empresas encuestadas que declararon haber tenido pérdida tributaria en el año 2014, pérdidas que en conjunto suman 431,626 soles). La utilidad promedio anual declarada por las empresas en el año 2014 es de 197,388 soles, que mensualizada significa utilidades de 16,449 soles.

De la utilidad anual informada por los entrevistados y aplicando la tasa del 30 % vigente para el ejercicio 2014 se obtuvo la columna de Impuesto a la renta, que en total suma 2'853,438 soles, y que es equivalente al 2.32% del total de ingresos netos declarados por las empresas muestreadas en el año 2014 (123'157,610 soles). El Impuesto a la Renta empresarial anual promedio pagado por estas empresas en el año 2014 fue de 62,031 soles.

TABLA N° 6:
Utilidad antes de impuesto a la Renta e Impuesto a la Renta
empresas metalmecánicas Zona Industrial Infantas - año 2015

Utilidad antes de Impuesto a la Renta	N° de empresas	Utilidad ⁽¹⁾	Porcentaje válido	Impuesto a la Renta ⁽²⁾	Porcentaje válido
Menor a 0	4	-240,390	-2,3		0,0
De 0 a 100,000	8	502,911	4,8	140,815	4,7
100,001 a 200,000	16	2,275,926	21,9	637,259	21,4
200,001 a 300,000	5	1,249,314	12,0	349,808	11,7
300,001 a 400,000	4	1,353,327	13,0	378,932	12,7
400,001 a 500,000	4	1,857,910	17,9	520,215	17,5
500,001 a 600,000	1	535,483	5,2	149,935	5,0
600,001 a 700,000	3	2,019,325	19,4	565,411	19,0
700,001 a 800,000			0,0		0,0
800,001 a 900,000	1	843,017	8,1	236,045	8,0
Total	46	10,396,823	100,0	2,978,420	100,0

Fuente: Encuesta realizada.

(1) Informado por los entrevistados

(2) Deducido con la tasa del 28%

Las empresas evaluadas declararon en conjunto utilidades en el ejercicio 2015 de 10'396,823 soles (deducido las pérdidas de las 4 empresas que en conjunto suman 240,390 soles) lo que constituye el 7.83% de sus ingresos totales (de 132'697,428 soles) y pagaron por concepto de Impuesto a la Renta 2'978,420 soles que es 2.24% del total de ingresos declarados por el total de las 46 empresas.

La utilidad promedio por empresa en el año 2015 es de 226,018 y un impuesto a la renta anual promedio de 66,187 soles. De las 46 empresas sólo 4 declararon pérdida tributaria en el año 2015, por montos que en total equivalen al 2.3% de las utilidades reportadas.

A efectos de apreciar la eficiencia de las empresas metalmecánicas, en convertir ingresos obtenidos en utilidades, se muestran las dos siguientes tablas:

TABLA N° 7:
Comparación de utilidades antes de impuesto a la Renta contra
Ingresos Netos Empresas Metalmecánicas Zona Industrial Infantas
Año 2014

Ingresos	N° de empresas	Ingresos netos	Utilidad antes de Imp. a la renta	Relación Utilidad/Ingreso %
De 0 a 1'000,000	13	9,096,365	969,223	10,7
1'000,000 a 2'000,000	15	19,934,777	1,819,362	9,1
2'000,000 a 3'000,000	3	6,412,573	305,995	4,8
3'000,000 a 4'000,000	5	17,750,159	1,582,645	9,0
4'000,000 a 5'000,000	2	9,041,973	224,942	2,5
5'000,000 a 6'000,000	1	5,412,541	511,254	9,5
6'000,000 a 7'000,000	3	19,918,150	903,077	4,5
7'000,000 a 8'000,000	1	7,452,514	693,973	9,3
8'000,000 a 9'000,000	2	16,884,430	1,206,219	7,1
9'000,000 a 10'000,000	0			0,0
De 10'000,000 a más	1	11,254,128	863,144	7,7
Total	46	123,157,610	9,079,834	7,4

Fuente: Encuesta realizada.

En este análisis de eficiencia se está considerando los ingresos netos y la utilidad antes del impuesto. Se sabe que los costos y gastos, que deducidos de los ingresos van a arrojar la utilidad o pérdida obtenida en el periodo por las empresas, son heterogéneos de una a otra, y que pueden haber otros diversos motivos que hagan variar este indicador, pero considerando que se está desarrollando el análisis sólo dentro del rubro metalmecánico y que las empresas son relativamente similares en actividad y tamaño, esta heterogeneidad puede no ser muy relevante.

Se puede apreciar que el porcentaje de utilidades declaradas en relación a los ingresos declarados es mayor en las empresas de menor tamaño y este se va reduciendo inversamente al tamaño de la empresa, y considerando que de una cantidad de ingresos la utilidad obtenida final mide el grado de eficiencia, se puede hablar de una eficiencia decreciente al tamaño, no obstante que la teoría económica dice que existe una relación de dependencia directa entre tamaño y eficiencia, como consecuencia de las llamadas economías de escala, pero aquí parece existir una relación inversa. Esto se repite en el año 2015.

TABLA N° 8:
Comparación de utilidades antes de impuesto a la Renta contra
Ingresos Netos Empresas Metalmeccánicas Zona Industrial Infantas
Año 2015

Ingresos obtenidos	N° de empresas	Ingresos netos	Utilidad antes de Imp. a la renta	Relación Utilidad/Ingreso %
De 0 a 1'000,000	11	7,952,950	797,858	10,0
1'000,000 a 2'000,000	17	25,579,534	2,270,242	8,9
2'000,000 a 3'000,000	3	8,175,279	715,422	8,8
3'000,000 a 4'000,000	4	14,551,579	1,595,351	11,0
4'000,000 a 5'000,000	2	8,619,436	64,925	0,8
5'000,000 a 6'000,000	2	10,643,726	981,734	9,2
6'000,000 a 7'000,000	1	6,371,179	666,413	10,5
7'000,000 a 8'000,000	3	21,588,137	1,319,345	6,1
8'000,000 a 9'000,000	1	8,854,708	688,686	7,8
9'000,000 a 10'000,000	1	9,397,724	453,830	4,8
De 10'000,000 a más	1	10,963,176	843,017	7,7
Total	46	132,697,428	10,396,823	7,8

Fuente: Encuesta realizada.

Se hace notar el incremento de la base imponible, del 2014 al 2015, al respecto se recuerda lo mencionado por Vergara(2009) en su investigación *Impuesto a la empresa: Elasticidad de la Base imponible* que indica que un aumento en la tasa del impuesto lleva a una disminución en la base imponible, resultado que acá se aplicaría en forma inversa: que una baja en la tasa del impuesto conlleva a un aumento en la Base imponible, en los datos recabados se puede ver que la baja en la tasa del Impuesto a la renta del 2014 al 2015 en 2% lleva a un incremento de la base imponible de 15%, pero no se descarta que pudieron existir también otros factores, lamentablemente no existe disponibilidad de datos suficientes para poder determinar fehacientemente los motivos que ocasionaron estas variaciones.

La eficiencia en convertir ingresos en utilidad ha aumentado ligeramente del año 2014 (7.4%) al 2015 (7.8%) siendo un posible factor explicativo la disminución de la alícuota del impuesto de 30% a 28 %. Se anota que en algunos tramos hubieron empresas que declararon perdidas tributarias, lo cual hace variar la relación utilidad/ingreso de las demás empresas del grupo siendo más notorio en el grupo de 4 a 5 millones donde una de las empresas tuvo pérdidas en el año 2015, lo cual explica la baja relación utilidad/ingreso

del grupo. En ese sentido se presenta a continuación dos tablas en las cuales se está excluyendo a las empresas que tuvieron pérdidas.

TABLA N° 9:
Comparación de utilidades antes de impuesto a la Renta contra
Ingresos Netos año 2014
(excluyendo empresas que declararon pérdida tributaria)

Ingresos obtenidos	N° de empresas	Ingresos netos	Utilidad antes de Impuestos	Relación Utilidad/Ingreso %
De 0 a 1'000,000	12	8,099,511	978,067	12,1
1'000,000 a 2'000,000	13	17,305,849	1,890,211	11,0
2'000,000 a 3'000,000	2	4,201,352	390,681	9,3
3'000,000 a 4'000,000	5	17,750,159	1,582,645	9,0
4'000,000 a 5'000,000	1	4,152,321	287,080	7,0
5'000,000 a 6'000,000	1	5,412,541	511,254	9,5
6'000,000 a 7'000,000	2	13,063,409	1,108,186	8,5
7'000,000 a 8'000,000	1	7,452,514	693,973	9,3
8'000,000 a 9'000,000	2	16,884,430	1,206,219	7,1
9'000,000 a 10'000,000	0			0,0
De 10'000,000 a más	1	11,254,128	863,144	7,7
Total	40	105,576,214	9,511,460	9,0

Fuente: Encuesta realizada.

TABLA N° 10:
Comparación de utilidades antes de impuestos contra Ingresos
Netos año 2015
(excluyendo empresas que declararon pérdida tributaria)

Ingresos obtenidos	N° de empresas	Ingresos netos	Utilidad antes de Impuestos	Relación Utilidad/Ingreso %
De 0 a 1'000,000	9	6,971,492	856,334	12,3
1'000,000 a 2'000,000	16	24,141,279	2,283,152	9,5
2'000,000 a 3'000,000	3	8,175,279	715,422	8,8
3'000,000 a 4'000,000	4	14,551,579	1,595,351	11,0
4'000,000 a 5'000,000	1	4,319,916	233,929	5,5
5'000,000 a 6'000,000	2	10,643,726	981,734	9,2
6'000,000 a 7'000,000	1	6,371,179	666,413	10,5
7'000,000 a 8'000,000	3	21,588,137	1,319,345	6,1
8'000,000 a 9'000,000	1	8,854,708	688,686	7,8
9'000,000 a 10'000,000	1	9,397,724	453,830	4,8
De 10'000,000 a más	1	10,963,176	843,017	7,7
Total	42	125,978,195	10,637,213	8,4

Fuente: Encuesta realizada.

En estas tablas, luego de excluir a las empresas que declararon pérdidas tributarias se puede apreciar mejor el ratio utilidad/ingreso y como éste desciende conforme las empresas incrementan el volumen de ingresos, lo cual parecería un contrasentido pues se supone que las empresas más grandes tienen mejores posibilidades de disminuir costos fijos y aplicar las denominadas economías de escala, lo cual en las empresas pequeñas es más difícil.

En general puede decirse que las empresas del rubro metalmecánico que forman la muestra operan con rendimientos decrecientes es decir la eficiencia disminuye al aumentar la dimensión de la empresa, esto quizá se explica por el uso no intensivo de sus instalaciones las cuales por lo general operan con baja capacidad, existiendo mucha capacidad instalada ociosa, pero también podría pensarse que es por otras causas, y entre ellas el efecto del Impuesto a la Renta.

A continuación se muestran dos tablas en las cuales se hace la comparación del Impuesto a la renta empresarial declarado por las empresas y sus ingresos netos (no se excluyen las empresas que declararon pérdida tributaria)

TABLA N° 11:
Comparación de Impuesto a la Renta empresarial declarado contra
Ingresos Netos de las empresas metalmecánicas de la Zona
Industrial Infantas año 2014

Ingresos	N° de empresas	Ingresos netos	Impuesto declarado	Relación Impuesto/Ingreso %
De 0 a 1'000,000	13	9'096,365	293,420	3,2
1'000,000 a 2'000,000	15	19'934,777	567,063	2,8
2'000,000 a 3'000,000	3	6'412,573	117,204	1,8
3'000,000 a 4'000,000	5	17'750,159	474,794	2,7
4'000,000 a 5'000,000	2	9'041,973	86,124	1,0
5'000,000 a 6'000,000	1	5'412,541	153,376	2,8
6'000,000 a 7'000,000	3	19'918,150	332,456	1,7
7'000,000 a 8'000,000	1	7'452,514	208,192	2,8
8'000,000 a 9'000,000	2	16'884,430	361,866	2,1
9'000,000 a 10'000,000	0		0,0	0,0
De 10'000,000 a más	1	11'254,128	258,943	2,3
Total	46	123'157,610	2,853,438	2,3

Fuente: Encuesta realizada.

TABLA N° 12:
Comparación de Impuesto a la Renta empresarial declarado contra
Ingresos Netos de las empresas metalmecánicas de la Zona
Industrial Infantas año 2015

Ingresos	N° de empresas	Ingresos netos	Impuesto declarado	Relación Impuesto/Ingreso %
De 0 a 1'000,000	11	7,952,950	239,774	3,0
1'000,000 a 2'000,000	17	25,579,534	639,283	2,5
2'000,000 a 3'000,000	3	8,175,279	200,318	2,5
3'000,000 a 4'000,000	4	14,551,579	446,698	3,1
4'000,000 a 5'000,000	2	8,619,436	65,500	0,8
5'000,000 a 6'000,000	2	10,643,726	274,886	2,6
6'000,000 a 7'000,000	1	6,371,179	186,596	2,9
7'000,000 a 8'000,000	3	21,588,137	369,417	1,7
8'000,000 a 9'000,000	1	8,854,708	192,832	2,2
9'000,000 a 10'000,000	1	9,397,724	127,072	1,4
De 10'000,000 a más	1	10,963,176	236,045	2,2
Total	46	132,697,428	2,978,421	2,2

Fuente: Encuesta realizada.

El Impuesto a la Renta empresarial promedio en el año 2014 fue el 2.32 % de los ingresos netos y en el año 2015 el 2.24 %, este menor impuesto relativo calculado, no obstante que se incrementó el volumen de utilidades respecto al año anterior, se explica por la disminución que hubo en la alícuota del impuesto del año 2014 al 2015 de 30% a 28%.

Analizando más en detalle, si se considera el impuesto a la renta efectivamente pagado como un porcentaje de los ingresos netos, 2.32% en el año 2014 y 2.24% en el año 2015 se pueden considerar estos como porcentajes bajos, siendo sólo algo más que el 1.5% de impuesto a la Renta que pagan las empresas pequeñas que se encuentran en el Régimen Especial de Renta que es un régimen promocional.

Se puede suponer que la mayoría de empresas declara impuesto a la renta relativamente bajo, consecuencia de tener excesivos costos y gastos, no se puede determinar si son costos y gastos ciertos o simulados, pero si se puede apreciar que esto hace que la tasa efectiva del impuesto a la Renta se diluya significativamente pagando las empresas un impuesto efectivo muy bajo, no obstante que la tasa nominal sea alta; algo más que se puede apreciar también es que en la mayoría de tramos el ratio Impuesto/ingreso

disminuye en relación inversa al tamaño e ingresos de las empresas evaluadas, es decir las empresas pequeñas pagan porcentajes relativos de impuesto a la renta mayores que las empresas más grandes, indicador de la falta de equidad y justicia del Impuesto a la renta empresarial.

Para conocer si esto era sólo una característica que se presentaba al comparar las empresas pequeñas con las medianas al interior de la zona industrial Infantas, se decidió realizar comparaciones con otras empresas del sector metalmecánico o muy afines a él, por lo que se buscó a aquellas que cotizan acciones en la Bolsa de Valores de Lima, y que sean empresas con actividades del o muy afines al sector metalmecánico a fin de realizar comparaciones que permitan ver la proporción de impuestos pagados en este tipo de empresas grandes y que vienen operando ya muchos años, con mayor eficiencia de procesos y con facilidad para poder realizar economías de escala en sus procesos productivos, procesos de administración y de comercialización y que podrían mostrar niveles mayores de eficiencia.

A continuación se presentan los Estados de Resultados de 8 grandes empresas afines al sector metalmecánico de los años 2015 y 2014 obtenidos de la página web de la Superintendencia del Mercado de Valores¹⁴⁰.

La información que se presenta seguidamente ha sido obtenida de los Estados Financieros de estas compañías, los cuales han sido auditados por empresas especializadas y presentados oficialmente por las empresas analizadas, todas ellas cotizan sus acciones de inversión en la Bolsa de Valores de Lima, por lo tanto deben cumplir con los requerimientos de la Superintendencia del Mercado de Valores.

La información se presenta formulada en miles de soles a excepción de la última empresa (Indeco S.A.) de la cual se presentan Estados Financieros en miles de Dólares US.

¹⁴⁰ Estas fueron todas las empresas consideradas de las existentes en la página web www.smv.gob.pe de la Superintendencia del Mercado de Valores (Ex Conasev) no todas ellas son exclusivamente del sector metalmecánico, pero sí muy afines o cercanas a él, no se pudo evaluar más empresas porque los rubros a los cuales pertenecían distaban del metalmecánico. Hay que indicar que en las empresas grandes es muy difícil que una empresa se limite a una sola actividad, por lo general estas se diversifican en forma horizontal o vertical, para poder optimizar sus recursos productivos, y aprovechar las oportunidades de negocio que surgen en el mercado y lograr mayores beneficios.

Hidrostal S.A.
Estado de Resultados
 Por los años terminados el 31 de Diciembre 2015 y 2014
 (En miles de soles)

	<u>2015</u>		<u>2014</u>	
Ingresos de actividades ordinarias	149,377	100.0	127,154	100.0
Costo de Ventas	-99,122	-66.4	-91,261	-71.8
Ganancia (perdida)bruta	50,255		35,893	
Gastos de Ventas y distribución	-31,186		-23,385	
Gastos de administración	-8,458		-6,066	
Otros ingresos operativos	2,016		1,821	
Otros gastos operativos	-261		-51	
Ganancia (perdida)por actividades de operación	12,366	8.3	8,212	6.5
Ingresos financieros	45		122	
Gastos financieros	-1,697		-1,290	
Diferencias de cambio neto	-1,593		-2,106	
Otros ingresos (gastos) de subsidiarias				
Resultado antes de Impuesto a la Renta	9,121	6.1	4,938	3.9
Impuesto a la Renta	-3,070	-2.1	-438	-0.3
Ganancia neta del Ejercicio	6,051	4.1	4,500	3.5

Hidrostal SA, empresa metalmecánica, fundada en 1954, actualmente es subsidiaria de Hidrostal Holding A.G. domiciliada en Suiza, quien posee el 51.7% del accionariado. Se dedica principalmente a la fabricación, comercialización y reparación de bombas centrífugas, produce partes y piezas fundidas y mecanizadas. Asimismo se dedica a la importación y comercialización de motores eléctricos y transformadores y de otros productos afines al giro del negocio, así como al soporte técnico de los mismos.

En el año 2014 la empresa tuvo ingresos netos de 127'154,000 soles y en el 2015 los tuvo por 149'377,000 soles, obteniendo en el año 2014 utilidad imponible de 4'938,000 soles y en el año 2015 tuvo como utilidad 9'121,000 soles

Resultado de esto en el año 2014 la empresa pagó 438,000 soles, que son el 0.3% de sus ingresos netos; y en el año 2015 pagó 3'070,000 soles que equivalen al 2.1% de sus ingresos netos.

Motores Diesel Andinos S.A.
Estado de Resultados
 Por los años terminados el 31 de Diciembre 2015 y 2014
 (En miles de soles)

	<u>2015</u>		<u>2014</u>	
Ingresos de actividades ordinarias	320,881	100.0	372,707	100.0
Costo de Ventas	-240,054	-74.8	-287,526	-77.1
Ganancia (perdida)bruta	80,827		85,181	
Gastos de Ventas y distribución	-28,793		-27,583	
Gastos de administración	-21,599		-28,580	
Otros ingresos operativos	1,375		1,422	
Ganancia (perdida) activid. de operación	31,810	9.9	30,440	8.2
Ingresos financieros	14,270		11,625	
Gastos financieros	-8,987		-8,296	
Diferencias de cambio neto	7,155		1,200	
Resultado antes de Impuesto a la Renta	44,248	13.8	34,969	9.4
Impuesto a la Renta	-12,169	-3.8	-10,712	-2.9
Ganancia neta del Ejercicio	32,079	10.0	24,257	6.5

Motores Diesel Andinos S.A. (MODASA) tiene como actividad económica la fabricación, construcción, ensamblaje y comercialización de carrocerías, motores diesel, vehículos comerciales, grupos electrógenos, motobombas y otros equipos. Asimismo, comercializa partes, piezas y repuestos, y presta servicios de mantenimiento y de taller a los bienes que construye y ensambla. La compañía también se dedica a la explotación comercial de inmuebles de su propiedad.

La empresa tuvo en el año 2014 ingresos por 372'707,000 soles y en el 2015 320'881,000 soles, en el año 2014 tuvo utilidad imponible de 34'969,000 soles y en el 2015 tuvo como resultado antes del Impuesto a la Renta 44'248,000 soles.

Resultado de esto en el año 2014 pagó 10'712,000 soles, por concepto de impuesto a la renta, equivalentes al 2.9% de sus ingresos netos; y en el año 2015 12'169,000 soles que es el 3.8% de sus ingresos netos.

Empresa Siderúrgica del Perú S.A.A.
Estado de Resultados
 Por los años terminados el 31 de Diciembre 2015 y 2014
 (En miles de soles)

	<u>2015</u>		<u>2014</u>	
Ingresos de actividades ordinarias	1,486,080	100.0	1,607,544	100.0
Costo de Ventas	-1,369,975	-92.2	-1,614,156	-100.4
Ganancia (perdida)bruta	116,105		-6,612	
Gastos de Ventas y distribución	-20,538		-20,918	
Gastos de administración	-41,046		-44,624	
Otros ingresos operativos	9,459		25,443	
Otros gastos operativos	-6,617		-224,227	
Ganancia (perdida)por actividades de operación	57,363	3.9	-270,938	-16.9
Ingresos financieros	1,615		1,140	
Gastos financieros	-11,445		-12,957	
Diferencias de cambio neto	-31,012		-20,310	
Resultado antes de Impuesto a la Renta	16,521	1.1	-303,065	-18.9
Impuesto a la Renta	-2,149	-0.1	98,310	6.1
Ganancia neta del Ejercicio	14,372	1.0	-204,755	-12.7

Empresa Siderúrgica del Perú S.A.A.-Siderperú es una subsidiaria de Gerdau S.A. de Brasil, la cual posee el 90.03% de sus acciones representativas del capital social con derecho a voto.

La empresa desarrolla todas las actividades de las industrias del acero, de la minería e industriales en general, afines y complementarias, cuenta con un complejo integrado para la fabricación de acero ubicado en la ciudad de Chimbote, capaz de producir acero por diferentes medios de fabricación. Produce barras de construcción, alambrón, barras de molino, perfiles laminados, tubos, alcantarillas, servicio y venta de fierro habilitado

En el año 2014 la empresa obtuvo 1,607'544,000 soles de ingresos netos y en el año 2015 obtuvo 1,486'080,000 soles de ingresos, en el año 2014 declaró pérdida de 303'065,000 por lo cual no pagó impuesto a la renta y en el 2015 obtuvo utilidad de 16'521,000 pagando este año por Impuesto a la Renta 2'149,000 soles equivalentes al 0.1 % de sus Ingresos netos.

Manufactura de Metales y aluminio Record S.A.

Estado de Resultados

Por los años terminados el 31 de Diciembre 2015 y 2014

(En miles de soles)

	<u>2015</u>		<u>2014</u>	
Ingresos de actividades ordinarias	69,104	100.0	74,423	100.0
Costo de Ventas	-41,966	-60.7	-44,074	-59.2
Ganancia (perdida)bruta	27,138		30,349	
Gastos de Ventas y distribución	-17,982		-17,144	
Gastos de administración	-8,053		-8,170	
Otros ingresos operativos	490		428	
Ganancia (perdida) activid. de operación	1,593	2.3	5,463	7.3
Ingresos financieros				
Gastos financieros	-236		-239	
Diferencias de cambio neto	-490		-454	
Resultado antes de Impuesto a la Renta	867	1.3	4,770	6.4
Impuesto a la Renta	-864	-1.3	-1,642	-2.2
Ganancia neta del Ejercicio	3	0.0	3,128	4.2

La empresa Record S.A. se dedica a la fabricación de artículos de fierro enlozado, aluminio y acero, como ollas, lavaderos, utensilios, sartenes entre otros. La comercialización es a nivel nacional y hacia el exterior. En menor grado, la empresa comercializa productos principalmente importados y además presta servicios de esmaltado, antiadherente y de metalmecánica.

En el 2014 la empresa obtuvo ingresos por 74'423,000 soles y en el año 2015 69'104,000 soles, en el 2014 tuvo utilidad imponible de 4'770,000 soles y en el 2015 tuvo como resultado antes del Impuesto a la Renta 867,000 soles

Resultado de esto en el año 2014 pagó 1'642,000 soles, equivalentes al 2.2% de sus ingresos netos; y en el 2015 pagó 864,000 soles que son el 1.3% de sus ingresos netos.

Se hace la observación que el impuesto a la renta resultante 2015 es consecuencia de adiciones temporarias y permanentes añadidas a la utilidad imponible.

Sociedad Industrial de Artículos de metal SAC

Estado de Resultados

Por los años terminados el 31 de Diciembre 2015 y 2014

(En miles de soles)

	<u>2015</u>		<u>2014</u>	
Ingresos de actividades ordinarias	10,090	100.0	9,357	100.0
Costo de Ventas	-6,954	-68.9	-6,768	-72.3
Ganancia (perdida)bruta	3,136		2,589	
Gastos de Ventas y distribución	-842		-713	
Gastos de administración.	-2,340		-2,512	
Otros ingresos operativos	526		389	
Otros gastos operativos	-225		-188	
Ganancia (perdida) activid. de operación	255	2.5	-435	-4.6
Ingresos financieros	86		22	
Gastos financieros	-66		-31	
Diferencias de cambio neto	277		233	
Resultado antes de Impuesto a la Renta	552	5.5	-211	-2.3
Impuesto a la Renta	-120	-1.2	34	0.4
Ganancia neta del Ejercicio	432	4.3	-177	-1.9

Sociedad Industrial de Artículos de Metal SAC empresa que tiene por objeto social la fabricación y venta de artículos de metal, refrigeración industrial y comercial, equipamiento de autoservicios, cocinas, materiales artificiales e industrias conexas y accesorios en general y compra-venta de productos de terceros.

La empresa en el año 2014 obtuvo ingresos netos de 9'357,000 soles y en el 2015 10'090,000 soles, en el 2014 declaró como resultado antes del Impuesto a la Renta una pérdida tributaria de 211,000 soles y en el 2015 obtuvo utilidad imponible de 552,000 soles.

Consecuencia de esto en el año 2014 no resultó Impuesto a la Renta por pagar debido a la pérdida declarada y en el 2015 pagó 120,000 soles, equivalentes al 1.2% de sus ingresos netos.

Metalúrgica peruana SA
Estado de Resultados
 Por los años terminados el 31 de Diciembre 2015 y 2014
 (En miles de soles)

	<u>2015</u>		<u>2014</u>	
Ingresos de actividades ordinarias	243,655	100.0	241,924	100.0
Costo de Ventas	-195,171	-80.1	-200,005	-82.7
Ganancia (perdida)bruta	48,484		41,919	
Gastos de Ventas y distribución	-19,169		-14,670	
Gastos de administración.	-20,521		-16,005	
Otros ingresos operativos	3,179		3,942	
Otros gastos operativos	-4,135		-2,593	
Ganancia (perdida) activid. de operación	7,838	3.2	12,593	5.2
Ingresos financieros	12		9	
Gastos financieros	-1,593		-1,848	
Diferencias de cambio neto	-12,026		-6,107	
Resultado antes de Impuesto a la Renta	-5,769	-2.4	4,647	1.9
Impuesto a la Renta	2,216	0.9	2,843	1.2
Ganancia neta del Ejercicio	-3,553	-1.5	7,490	3.1

Metalúrgica peruana S.A. empresa constituida en 1960, pertenece al sector de la industria metalúrgica, dedicada principalmente a la fabricación y comercialización de bolas de molienda de acero fundido y piezas de desgaste y piezas estructurales fundidas de hierro y acero, forros para molinos, mantos para chancadoras, conos, cajas de bomba, soportes y brazos de maquinarias, entre otras, utilizadas básicamente en la actividad minera, agricultura y la industria cementera. Estos productos son comercializados en el mercado nacional y extranjero.

La empresa en el año 2014 obtuvo ingresos netos de 241'924,000 soles y en el 2015 obtuvo ingresos de 243'655,000 soles, en el 2014 declaró utilidad imponible de 4'647,000 soles y en el 2015 declaró como resultado antes del Impuesto a la Renta una pérdida tributaria de 5'769,000 soles.

Como se puede observar en el año 2014 y en el 2015 no hay pago de Impuesto a la Renta, lo que aparece en el Estado financiero (2,843 y 2,216) son importes abonados a resultados por el impuesto a las ganancias diferido obtenido al 31 de diciembre de cada año.

Fábrica Nacional de Acumuladores Etna S.A.

Estado de Resultados

Por los años terminados el 31 de Diciembre 2015 y 2014

(En miles de soles)

	<u>2015</u>		<u>2014</u>	
Ingresos de actividades ordinarias	128,034	100.0	105,669	100.0
Costo de Ventas	-74,636	-58.3	-60,315	-57.1
Ganancia (perdida)bruta	53,398		45,354	
Gastos de Ventas y distribución	-18,476		-16,345	
Gastos de administración	-14,661		-12,931	
Otros ingresos operativos	1,691		980	
Otros gastos operativos				
Ganancia (perdida)por actividades de operación	21,952	17.1	17,058	16.1
Ingresos financieros	416		177	
Gastos financieros	-2,618		-1,273	
Diferencias de cambio neto	850		-697	
Otros ingresos (gastos) de subsidiarias	-1,019		-677	
Resultado antes de Impuesto a la Renta	19,581	15.3	14,588	13.8
Impuesto a la Renta	-5,950	-4.6	-1,833	-1.7
Ganancia neta del Ejercicio	13,631	10.6	12,755	12.1

La empresa Etna S.A. tiene por objetivo la fabricación, importación, exportación y venta de acumuladores de todo tipo y sus respectivas partes y piezas, accesorios y repuestos de maquinaria y moldes para la industria, así como la prestación de servicios y actividades de comercialización, comprendiendo la importación y adquisición de residuos sólidos.

En el año 2014 la empresa obtuvo ingresos netos de 105'669,000 soles y en el 2015 tuvo 128'034,000 soles, en el año 2014 declaró utilidad imponible de 14'588,000 soles y en el año 2015 obtuvo de utilidad 19'581,000 soles

Resultado de esto en el año 2014 pagó 1'833,000 soles, que son el 1.7% de sus ingresos netos; y en el año 2015 5'950,000 soles que equivalen al 4.6% de sus ingresos netos.

Indeco S.A.
Estado de Resultados
 Por los años terminados el 31 de Diciembre 2015 y 2014
 (En miles de Dólares US)

	<u>2015</u>		<u>2014</u>	
Ingresos de actividades ordinarias	213,812	100.0	239,969	100.0
Costo de Ventas	-178,992	-83.7	-208,894	-87.1
Ganancia (perdida)bruta	34,820		31,075	
Gastos de Ventas y distribución	-7,121		-6,880	
Gastos de administración	-9,916		-10,393	
Otros ingresos operativos	637		310	
Otros gastos operativos	-205		-63	
Ganancia (perdida)por actividades de operación	18,215	8.5	14,049	5.9
Ingresos financieros	221		157	
Gastos financieros	-111		-82	
Diferencias de cambio neto	-585		-567	
Resultado antes de Impuesto a la Renta	17,740	8.3	13,557	5.6
Impuesto a la Renta	-7,812	-3.7	-5,890	-2.5
Ganancia neta del Ejercicio	9,928	4.6	7,667	3.2

Indeco S.A. es empresa subsidiaria indirecta de Nexans S.A., entidad domiciliada en Francia, controlante a través de Invercable S.A. domiciliada en Chile la que posee el 100% de su capital social.

La actividad principal de la empresa es la fabricación y venta de todo tipo de alambres, cables y conductores eléctricos y telefónicos, así como la prestación de servicios técnicos conexos y otras actividades industriales y comerciales.

En el año 2014 la empresa tuvo ingresos netos de 239'969,000 Dólares US y en el 2015 213'812,000 Dólares US, en el 2014 declaró utilidad imponible de 13'557,000 Dólares US y en el año 2015 tuvo de utilidad 17'740,000 Dólares US.

Resultado de esto en el año 2014 pagó 5'890,000 Dólares US, que son el 2.5% de sus ingresos netos; y en el año 2015 pagó 7'812,000 Dólares US que son el equivalente al 3.7% de sus ingresos netos.

Como se puede fácilmente observar en los Estados Financieros de estas empresas, aunque no todas son exactamente del sector metalmecánico¹⁴¹ pero si muy afines a él, las que se pueden catalogar como grandes empresas por el volumen de ingresos declarados, que si bien los importes pagados por ellas por concepto de impuesto a la renta son altos en volumen y representan la mayor parte del impuesto recaudado por el Estado en este sector, ellas tienen, porcentualmente hablando, utilidades relativamente más bajas aun que las empresas metalmecánicas pequeñas y medianas de la zona Industrial Infantas evaluadas, y el porcentaje real (calculado sobre los ingresos) de Impuesto que pagan es ínfimo: el impuesto a la Renta promedio que ellas han declarado y pagado en el año 2014 equivale al 0.99% de sus ingresos netos y en el año 2015 al 1.62% de sus ingresos netos; es decir en el año 2014 ni siquiera superaron el 1% y en el año 2015 apenas superaron el porcentaje de 1.5% sobre los ingresos netos que pagan las empresas del Régimen Especial de Renta, lo cual confirma una vez más que no es adecuado basar la aplicación del Impuesto a la renta empresarial en la utilidad, más aun si ésta es declarada por las propias empresas.

Es pertinente indicar también con relación al impuesto a la renta pagado (tanto por estas empresas grandes como por las empresas evaluadas de la zona Industrial Infantas) que en el año 2015, no obstante que la alícuota disminuyó del 30% del año 2014 a 28% en el año 2015, el volumen de pago por concepto de impuesto se incrementó en soles absolutos, lo cual puede reafirmar la relación entre impuesto a la renta y eficiencia, es decir que las empresas al sentir una menor presión del impuesto se esforzarían más en incrementar sus beneficios, o cuando menos declararían con más exactitud sus ingresos, costos y gastos.

¹⁴¹ Es necesario indicar también que en las empresas grandes es muy común la diversificación de operaciones a efectos de optimizar sus recursos, por lo cual es difícil que estas empresas se mantengan exclusivamente en un solo sector.

4.2 Pruebas de Hipótesis

Con el objetivo de determinar si los datos obtenidos en la muestra son congruentes con las hipótesis poblacionales y su consistencia se ha utilizado la prueba estadística del Chi-cuadrado de Pearson en el Programa SPSS, el cual permite conocer a asociación entre dos variables categóricas.

Prueba de hipótesis general

Para contrastar la hipótesis de trabajo general sobre la pertinencia del impuesto a la renta empresarial y su relación con la eficiencia en las empresas se generan las siguientes hipótesis estadísticas:

H_1 : La pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmeccánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

H_0 : La pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial no se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmeccánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

Con un nivel de significancia *alfa* o *p-valor* (la magnitud del error que se asume en caso se acepte la hipótesis alternativa) = 5% como máximo y con grado de libertad¹⁴² (df) = 9, datos con los cuales se determina (según la tabla de Chi-cuadrado¹⁴³) el valor crítico para la comparación de 16.919.

Resumen de procesamiento de casos

	Válido		Casos Perdido		Total	
	N	Porcentaje	N	Porcentaje	N	Porcentaje
Pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial *	89	100,0%	0	0,0%	89	100,0%
Eficiencia en las empresas						

¹⁴² Grado de libertad df = (N° de filas -1) (N° de columnas -1)

¹⁴³ La tabla del Chi-cuadrado se presenta en el anexo.

Tabla cruzada Pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial*Eficiencia en las empresas

			Eficiencia en las empresas				
			Definitiva mente sí	Mediana mente	Muy poco	Definitiva mente no	Total
Pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial	Justo	Recuento	8	1	6	0	15
		Recuento esperado	3,2	3,4	5,1	3,4	15,0
		% del total	9,0%	1,1%	6,7%	0,0%	16,9%
	Medianamente justo	Recuento	11	5	8	0	24
		Recuento esperado	5,1	5,4	8,1	5,4	24,0
		% del total	12,4%	5,6%	9,0%	0,0%	27,0%
	Injusto	Recuento	0	11	9	6	26
		Recuento esperado	5,6	5,8	8,8	5,8	26,0
		% del total	0,0%	12,4%	10,1%	6,7%	29,2%
	Muy injusto	Recuento	0	3	7	14	24
		Recuento esperado	5,1	5,4	8,1	5,4	24,0
		% del total	0,0%	3,4%	7,9%	15,7%	27,0%
Total	Recuento	19	20	30	20	89	
	Recuento esperado	19,0	20,0	30,0	20,0	89,0	
	% del total	21,3%	22,5%	33,7%	22,5%	100,0%	

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	54,746 ^a	9	,000
Razón de verosimilitud	66,027	9	,000
Asociación lineal por lineal	31,568	1	,000
N de casos válidos	89		

a. 3 casillas (18,8%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es 3,20.

Como el valor Chi cuadrado experimental o valor de prueba (54.746) es mayor que el valor crítico (16.919) y, además como el valor de significancia o p-valor 0.000 es menor que alfa (0.05) se rechaza la hipótesis nula o hipótesis de independencia y se acepta la alternativa o del investigador, es decir se verifica la asociación entre variables. Luego, se puede concluir con una probabilidad de error de 5% que la pertinencia del Impuesto a la renta empresarial sí se relaciona con la eficiencia en las empresas.

La prueba aplicada muestra que existe asociación entre las dos variables pero no indica cómo es esta relación, por lo cual se tiene que aplicar una prueba adicional que indique la dirección y fuerza de esta relación. Se sabe que las variables de estudio son cualitativas ordinales pero es necesario

confirmar previamente si estas son paramétricas o no paramétricas, es decir si cumplen con el supuesto de normalidad o no, por lo cual se aplica los Test de normalidad de Kolmogorov-Smirnov y Shapiro Wilk:

Pruebas de normalidad						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Estadístico	gl	Sig.	Estadístico	gl	Sig.
Pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial	,187	89	,000	,866	89	,000
Nivel de equidad	,181	89	,000	,866	89	,000
Nivel de neutralidad	,187	89	,000	,866	89	,000
Nivel de simplicidad	,187	89	,000	,866	89	,000
Eficiencia en las empresas	,218	89	,000	,865	89	,000

a. Corrección de significación de Lilliefors

El valor de significancia p en todos los casos es menor a 0.05 lo que permite concluir que ninguna de las puntuaciones de las variables se ajusta a una distribución normal, por lo que se debe utilizar pruebas de contraste no paramétricas para determinar la fuerza y dirección de la asociación de las variables.

Una prueba de contraste no paramétrica es el coeficiente de correlación Rho de Spearman el cual toma valores entre -1 y 1, donde -1 indica perfecta correlación inversa, es decir que si aumenta una variable la otra disminuirá en igual magnitud, y 1 perfecta correlación directa, si aumenta una variable la otra aumentará en igual proporción, cero indica que no existe correlación.

Correlaciones			Pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial	Eficiencia en las empresas
Rho de Spearman	Pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial	Coeficiente de correlación	1,000	,601**
		Sig. (bilateral)	.	,000
		N	89	89
	Eficiencia en las empresas	Coeficiente de correlación	,601**	1,000
		Sig. (bilateral)	,000	.
		N	89	89

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

El coeficiente Rho de Spearman arroja 0.601, indica correlatividad directa buena y significativa entre las variables pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial y Eficiencia en las empresas (Rho=0.601, p=0.000).

Prueba de hipótesis específica 1

Para contrastar la hipótesis de trabajo específica 1 sobre la equidad del Impuesto a la renta empresarial y su relación con la eficiencia en las empresas se generan las siguientes hipótesis estadísticas:

H_1 : El nivel de equidad del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

H_0 : El nivel de equidad del Impuesto a la Renta empresarial no se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

La medición del indicador *Nivel de equidad* en el constructo fue realizada a través de las 89 observaciones de las respuestas a las preguntas 6 a la 9, las cuales han sido validadas a través del coeficiente alfa de Cronbach:

Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	N de elementos
,904	4

El coeficiente resultante 0.904 muestra alta confiabilidad de los datos recopilados en la encuesta.

Resumen de procesamiento de casos

	Válido		Casos Perdido		Total	
	N	Porcentaje	N	Porcentaje	N	Porcentaje
Nivel de equidad *	89	100,0%	0	0,0%	89	100,0%
Eficiencia en las empresas						

Tabla cruzada Nivel de equidad*Eficiencia en las empresas

			Eficiencia en las empresas				Total
			Definitiva mente sí	Mediana mente	Muy poco	Definitiva mente no	
Nivel de equidad	Justo	Recuento	9	2	4	0	15
		Recuento esperado	3,2	3,4	5,1	3,4	15,0
		% del total	10,1%	2,2%	4,5%	0,0%	16,9%
	Mediana mente justo	Recuento	10	9	6	0	25
		Recuento esperado	5,3	5,6	8,4	5,6	25,0
		% del total	11,2%	10,1%	6,7%	0,0%	28,1%
	Injusto	Recuento	0	8	10	7	25
		Recuento esperado	5,3	5,6	8,4	5,6	25,0
		% del total	0,0%	9,0%	11,2%	7,9%	28,1%
	Muy injusto	Recuento	0	1	10	13	24
		Recuento esperado	5,1	5,4	8,1	5,4	24,0
		% del total	0,0%	1,1%	11,2%	14,6%	27,0%
Total	Recuento		19	20	30	20	89
	Recuento esperado		19,0	20,0	30,0	20,0	89,0
	% del total		21,3%	22,5%	33,7%	22,5%	100,0%

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	53,935 ^a	9	,000
Razón de verosimilitud	67,504	9	,000
Asociación lineal por lineal	41,242	1	,000
N de casos válidos	89		

a. 3 casillas (18,8%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es 3,20.

Como el valor Chi cuadrado (53.935) es mayor que el valor crítico (16.919) y, el valor de significancia 0.000 es menor que alfa (0.05) se rechaza la hipótesis nula y se acepta la alternativa, es decir se verifica la asociación entre las variables. Luego, se puede concluir con probabilidad de error de 5% que el nivel de equidad del Impuesto a la renta empresarial sí se relaciona con la eficiencia en las empresas.

Correlaciones

			Nivel de equidad	Eficiencia en las empresas
Rho de Spearman	Nivel de equidad	Coefficiente de correlación	1,000	,688**
		Sig. (bilateral)	.	,000
		N	89	89
	Eficiencia en las empresas	Coefficiente de correlación	,688**	1,000
		Sig. (bilateral)	,000	.
		N	89	89

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

El coeficiente Rho=0.688 indica correlación directa buena entre las variables.

Prueba de hipótesis específica 2

Para contrastar la hipótesis de trabajo específica 2 sobre la neutralidad del Impuesto a la renta empresarial y su relación con la eficiencia en las empresas se generan las siguientes hipótesis estadísticas:

H_1 : El nivel de neutralidad del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmeccánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

H_0 : El nivel de neutralidad del Impuesto a la Renta empresarial no se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmeccánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

La medición del indicador *Nivel de neutralidad* en el constructo fue realizada a través de las 89 observaciones de las respuestas a las preguntas 10 a la 13, las cuales han sido validadas a través del coeficiente alfa de Cronbach:

Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	N de elementos
,916	4

El coeficiente resultante 0.916 muestra alta confiabilidad de los datos recopilados en la encuesta.

Resumen de procesamiento de casos

	Válido		Casos Perdido		Total	
	N	Porcentaje	N	Porcentaje	N	Porcentaje
Nivel de neutralidad *	89	100,0%	0	0,0%	89	100,0%
Eficiencia en las empresas						

Tabla cruzada Nivel de neutralidad*Eficiencia en las empresas

			Eficiencia en las empresas				
			Definitiva mente sí	Mediana mente	Muy poco	Definitiva mente no	Total
Nivel de neutralidad	Definitivamente no	Recuento	5	2	8	0	15
		Recuento esperado	3,2	3,4	5,1	3,4	15,0
		% del total	5,6%	2,2%	9,0%	0,0%	16,9%
	Probablemente no	Recuento	10	7	6	1	24
		Recuento esperado	5,1	5,4	8,1	5,4	24,0
		% del total	11,2%	7,9%	6,7%	1,1%	27,0%
	Probablemente sí	Recuento	4	7	8	7	26
		Recuento esperado	5,6	5,8	8,8	5,8	26,0
		% del total	4,5%	7,9%	9,0%	7,9%	29,2%
	Definitivamente sí	Recuento	0	4	8	12	24
		Recuento esperado	5,1	5,4	8,1	5,4	24,0
		% del total	0,0%	4,5%	9,0%	13,5%	27,0%
Total	Recuento	19	20	30	20	89	
	Recuento esperado	19,0	20,0	30,0	20,0	89,0	
	% del total	21.3%	22.5%	33.7%	22.5%	100.0%	

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	30,426 ^a	9	,000
Razón de verosimilitud	37,382	9	,000
Asociación lineal por lineal	18,401	1	,000
N de casos válidos	89		

a. 3 casillas (18,8%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es 3,20.

Como el valor Chi cuadrado 30.426 es mayor que el valor crítico (16.919) y, el valor de significancia 0.000 es menor que 0.05 se rechaza la hipótesis nula y se acepta la alternativa, es decir se verifica la asociación entre variables. Luego se puede concluir con probabilidad de error de 5% que el nivel de neutralidad del Impuesto a la renta empresarial sí se relaciona con la eficiencia en las empresas.

Correlaciones

		Nivel de neutralidad	Eficiencia en las empresas
Rho de Spearman	Nivel de neutralidad	Coeficiente de correlación	1,000
		Sig. (bilateral)	.
		N	89
	Eficiencia en las empresas	Coeficiente de correlación	,470**
		Sig. (bilateral)	,000
		N	89

** . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

El coeficiente Rho=0.470 indica correlación directa moderada entre las variables.

Prueba de hipótesis específica 3

Para contrastar la hipótesis de trabajo específica 3 sobre la simplicidad del Impuesto a la renta empresarial y su relación con la eficiencia en las empresas se generan las siguientes hipótesis estadísticas:

H_1 : El nivel de simplicidad del Impuesto a la Renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

H_0 : El nivel de simplicidad del Impuesto a la Renta empresarial no se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015.

La medición del indicador *Nivel de simplicidad* en el constructo fue realizada a través de las 89 observaciones de las respuestas a las preguntas 14 a la 17, las cuales han sido validadas a través del coeficiente alfa de Cronbach:

Estadísticas de fiabilidad

Alfa de Cronbach	N de elementos
,940	4

El coeficiente resultante 0.916 muestra alta confiabilidad de los datos recopilados en la encuesta.

Resumen de procesamiento de casos

	Válido		Casos Perdido		Total	
	N	Porcentaje	N	Porcentaje	N	Porcentaje
Nivel de simplicidad *	89	100,0%	0	0,0%	89	100,0%
Eficiencia en las empresas						

Tabla cruzada Nivel de simplicidad*Eficiencia en las empresas

			Eficiencia en las empresas				
			Definitiva mente sí	Mediana mente	muy poco	Definitiva mente no	Total
Nivel de simplicidad	Totalmente clara	Recuento	7	1	7	0	15
		Recuento esperado	3,2	3,4	5,1	3,4	15,0
		% del total	7,9%	1,1%	7,9%	0,0%	16,9%
	Medianamente clara	Recuento	8	5	8	3	24
		Recuento esperado	5,1	5,4	8,1	5,4	24,0
		% del total	9,0%	5,6%	9,0%	3,4%	27,0%
	Confusa	Recuento	4	7	6	9	26
		Recuento esperado	5,6	5,8	8,8	5,8	26,0
		% del total	4,5%	7,9%	6,7%	10,1%	29,2%
	Totalmente confusa	Recuento	0	7	9	8	24
		Recuento esperado	5,1	5,4	8,1	5,4	24,0
		% del total	0,0%	7,9%	10,1%	9,0%	27,0%
Total	Recuento	19	20	30	20	89	
	Recuento esperado	19,0	20,0	30,0	20,0	89,0	
	% del total	21.3%	22.5%	33.7%	22.5%	100.0%	

Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	23,201 ^a	9	,006
Razón de verosimilitud	30,764	9	,000
Asociación lineal por lineal	11,801	1	,001
N de casos válidos	89		

a. 3 casillas (18,8%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es 3,20.

Como el valor Chi cuadrado 23.201 es mayor que el valor crítico (16.919) y, el valor de significancia 0.006 es menor que 0.05 se rechaza la hipótesis nula y se acepta la alternativa, es decir se verifica la asociación entre variables. Luego se puede concluir con probabilidad de error de 5% que el nivel de simplicidad del Impuesto a la renta empresarial sí se relaciona con la eficiencia en las empresas.

Correlaciones

		Nivel de simplicidad	Eficiencia en las empresas
Rho de Spearman	Nivel de simplicidad	Coeficiente de correlación	1,000
		Sig. (bilateral)	.
		N	89
	Eficiencia en las empresas	Coeficiente de correlación	,355**
		Sig. (bilateral)	,001
		N	89

** La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

El coeficiente Rho=0.355 indica correlación directa baja entre las variables.

4.3 Presentación de resultados

En la presente investigación se determinó que el Impuesto a la Renta empresarial tiene relación directa con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas, al confirmar que los aspectos equidad, neutralidad y simplicidad del impuesto afectan el desempeño de las empresas evaluadas, según se explica a continuación:

En relación a la equidad del impuesto:

En las respuestas obtenidas de los entrevistados se puede ver que la equidad del impuesto -que implica la justicia que debe tener éste al gravar al contribuyente acorde a su capacidad contributiva- sí se relaciona con la eficiencia en las empresas, según se aprecia en la percepción que tienen los empresarios sobre estos aspectos del impuesto: Lo consideran injusto, indican que la tasa es alta, y que esta debería ser mayor para las empresas grandes y multinacionales, se sienten afectados por las exoneraciones y beneficios en otros sectores, los cuales dicen afectan la moral de los empresarios metalmecánicos, si bien consideran justa la existencia de regímenes simplificados como el RUS y el Régimen Especial.

El principio de equidad indica tratar igual a los iguales y diferenciar a los desiguales; el Impuesto a la Renta aplica una misma alícuota a pequeños, medianos y grandes contribuyentes, vulnerando este principio y generando sentimiento de rechazo en los pequeños y medianos empresarios, que repercute en su actuar frente a la administración tributaria, el pago de tributos y en la eficiencia de sus empresas, siendo la más saltante la realización de prácticas indebidas al tratar de disminuir el pago del impuesto.

La prueba estadística aplicada en este estudio Rho de Spearman refleja correlación directa buena (Coef.Rho=0.688) entre equidad del impuesto a la renta empresarial y eficiencia en las empresas es decir que a menor equidad del impuesto menor es la eficiencia que tienen las empresas y viceversa.

Para comprobar la relación entre equidad del impuesto y eficiencia, se buscó entre las empresas evaluadas, dos con actividad e ingresos similares, para la comparación. En la empresa número 5 y la 46 así como en la 38 y la 43

de la muestra se aprecian ingresos similares, pero utilidades diferentes no obstante ser del mismo rubro y actividad, en consecuencia diferente también es el impuesto a la renta.

Caso 1:

Empresa	Ingresos netos 2014	Utilidad	Impuesto a la renta(*)
5	1'366,625	106,371	31,911
46	1'371,036	163,076	48,923
Diferencias	4,411	56,705	17,012

Caso 2:

Empresa	Ingresos netos 2014	Utilidad	Impuesto a la renta(*)
38	3'652,541	372,559	111,768
43	3'652,412	343,327	102,998
Diferencias	129	29,232	8,770

(*) Los datos Ingresos y utilidad son reales, el Impuesto se ha deducido con tasa de 30%.

El impuesto a la renta grava el hecho de percibir o generar renta, y la renta generada o aquella que potencialmente pueda ser generada es una manifestación de riqueza e indicador de capacidad contributiva, los ingresos denotan la potencialidad de la empresa, en los casos evaluados se ve que ambas tienen el mismo potencial, pero una se esfuerza y convierte esa potencialidad en algo efectivo y la otra no, entonces si la potencialidad es la misma, la capacidad contributiva es similar, el impuesto debería recaer en igual magnitud, sin embargo no es así.

Se asume la diferencia en utilidad por la eficiencia de cada una, eficiencia en convertir *ingresos* en *utilidad*. Si la actividad es la misma, similar también el tamaño e ingresos, el obtener diferente utilidad es cuestión de que una es más eficiente, eficiencia que puede ser en procesos productivos, administrativos, financieros o de comercialización, si una es más eficiente en lograr convertir ingresos en utilidad, esta situación debería ser alentada, no obstante contrariamente a lo esperado el impuesto cae con más rigor sobre ésta. Si la equidad es la igualdad que debe haber ante esta norma, de todos los obligados en función a su capacidad contributiva, y la renta generada o aquella que potencialmente pueda ser generada son índices concretos de capacidad contributiva, ambas deberían pagar igual, pues la potencialidad la han tenido las dos en igual magnitud.

Según el impuesto a la renta, la capacidad contributiva se mide por la utilidad efectivamente obtenida en un periodo, lamentablemente la utilidad no mide adecuadamente la capacidad contributiva, no es el mejor indicador de ella pues según se ha visto en este estudio es fácilmente manipulable, por otra parte asumiendo que las empresas son sinceras en declarar sus ingresos y gastos, el impuesto tampoco estaría siendo justo por cuanto en su afán por lograr equidad, penaliza la eficiencia: busca la equidad gravando a la empresa acorde a su capacidad contributiva, tomando como indicador de ésta a la utilidad obtenida, lo que motiva que se esté penalizando a las empresas que son más eficientes, y usan mejor sus recursos, pues al lograr mayor utilidad se les obliga a pagar mayor impuesto, lo cual demuestra que tomar la utilidad como base de cálculo del impuesto no es lo más adecuado.

Otra constatación que muestra que el Impuesto no cumple con la Equidad y justicia esperada, es la proporcionalidad que existe en el pago del impuesto, si bien la data referida a los Estados financieros de las empresas de la muestra no fue posible obtenerla totalmente, en las empresas que sí brindaron esta información, se ve que el impuesto decrece proporcionalmente a medida que aumenta el tamaño de la empresa, es decir las empresas pequeñas pagan más impuesto expresado como porcentaje de sus ingresos netos que las medianas; esto se pudo apreciar también al comparar las empresas de la muestra con empresas grandes afines al rubro metalmecánico que cotizan en la BVL. Se ve en los Estados Financieros de las grandes empresas que si bien son altas las cifras que pagan por Impuesto a la renta, pagan menos, proporcionalmente hablando, que las medianas y pequeñas, y más aún, estas empresas en el 2014 en promedio no llegaron a pagar por concepto de impuesto a la renta ni siquiera el 1% de sus ingresos netos y en el 2015 apenas superaron el 1.5% de ingresos netos que pagan las empresas del Régimen Especial que es un régimen de tipo promocional, lo cual justifica su bajo nivel de pago.

Por lo expuesto se afirma que el Impuesto a la renta empresarial constituye una vulneración al principio de equidad y que al mismo tiempo es una traba para lograr la eficiencia en las empresas.

En relación a la neutralidad del impuesto:

La prueba estadística Rho de Spearman aplicada en este estudio refleja moderada correlación directa (Coeficiente $Rho=0.470$) entre la neutralidad del impuesto a la renta empresarial y la eficiencia en las empresas es decir que a menor neutralidad del impuesto menor es la eficiencia que tienen las empresas y viceversa.

La neutralidad implica que un empresario no cambiará sus actitudes o decisiones por efecto del impuesto, que no influirá en por ejemplo que éste deje de invertir en un sector en el cual su inversión obtendrá beneficios atractivos al margen de la fiscalidad, por invertir en otro que sea más rentable porque en él se ofrecen mayores beneficios y exoneraciones fiscales, situación no observada en el grupo de empresas del sector metalmecánico motivo de estudio, sobre todo en las empresas pequeñas. Según se pudo conocer al conversar con los entrevistados el inicio de la inversión no ocurrió luego de evaluación económica o estudio de fiscalidad sobre en qué sector era más conveniente invertir por lo atractivo del retorno que pudiera tener su inversión, o cual era el que tenía mayores incentivos tributarios, sino por el conocimiento y práctica que tenía el emprendedor al momento de iniciar la actividad, por haber sido trabajador en este tipo de empresas y haber aprendido el oficio y que en algunos casos esa era su única alternativa, dicho de otro modo, las condiciones existentes en otros sectores por efecto del impuesto no influyeron en su decisión de operar en el sector metalmecánico, lo hubiera hecho igual en cualquier circunstancia; lo que no sucede en empresas grandes, donde esta evaluación y comparación de resultados es paso indispensable y en donde sí, la no neutralidad del impuesto tiene un efecto mayor al influir en decisiones de inversión.

Sin embargo se puede ver que la falta neutralidad del Impuesto a la Renta empresarial, vista como la interferencia del impuesto en las decisiones y actos de los contribuyentes, sí se manifiesta en las empresas muestreadas, por su influencia en otras decisiones, prueba de ello es que los entrevistados manifestaron que sí subirían los precios de sus bienes y servicios ante un alza en la tasa del impuesto a la renta, es decir se produciría un efecto

traslación, que es como las empresas transfieren el incremento en la tasa de un impuesto a los precios de venta de sus bienes y servicios, y que finalmente el último consumidor, el poblador común y corriente y de menores recursos, es quien se ve afectado por el alza de los precios de estos bienes y servicios. Igualmente respondieron que si no existiera el impuesto a la renta se esforzarían en incrementar sus utilidades, aunque seguramente estas no se incrementarían tanto solo por el hecho de que el impuesto no las gravaría, pero lo que sí es seguro y lo más importante es que tal incremento no lo ocultarían, pues por el impuesto a la renta se alteran también otros actos y conductas: Se altera la declaración de ingresos y gastos (si bien no es la mayoría de los entrevistados que acepta realizar este tipo de prácticas indebidas, pero las cifras estadísticas confirman esta afirmación), tal alteración, invalida su información contable, para una toma de decisiones adecuada; si no fuera por la existencia del impuesto a la renta las empresas registrarían con más exactitud sus ingresos y gastos, lo cual ayudaría a una mejor contabilización de operaciones y Estados financieros confiables, base para un planeamiento efectivo de corto, mediano y largo plazo.

El registrar las empresas todos sus ingresos y gastos con mayor exactitud, evitaría la evasión y elusión tributarias, -que Según Víctor Shiguiyama Jefe de la SUNAT, en declaraciones al Diario Gestión en la edición del 21.09.2017 manifestó que la brecha de evasión del Impuesto a la Renta (global de las empresas y las personas) en el Perú representa el 57.3% de la recaudación potencial-, maximizarían sus utilidades, sin la presión del impuesto, y evitaría que el empresario realice prácticas indebidas como ocultar ingresos o incrementar gastos indebidamente u otros de mayor alcance y sutileza, al intentar disminuir su utilidad y como consecuencia disminuir el pago del impuesto, actos que no sucederían si el Impuesto a la renta tuviera la neutralidad necesaria.

Se coincide aquí con lo concluido por Vergara (2009) quien manifiesta que los esfuerzos de las empresas para disminuir la carga impositiva implican distorsiones que causan pérdidas de eficiencia en la economía.

En relación a la simplicidad del impuesto:

Existe correlación entre la simplicidad del impuesto a la renta empresarial y la eficiencia en las empresas, aunque es baja según indica la prueba estadística aplicada (Coeficiente $Rho=0.355$), pero ésta existe y es directa, es decir que a menor simplicidad del impuesto menor es la eficiencia en las empresas y viceversa, la menor relación del atributo indica que es menor la explicación de la eficiencia en las empresas debido a él.

En el trabajo de campo se pudo apreciar de las respuestas de los entrevistados, que la simplicidad del impuesto se relaciona directamente con la eficiencia de las empresas, pues la falta de ella, es decir falta de sencillez, claridad y precisión del impuesto hace que el empresario vea complicada su labor, considerando al impuesto como muy confuso, además de inestable e impredecible, y en algunos casos arbitrario, se siente presionado por las multas y sanciones que su desconocimiento le acarrea, y las situaciones complicadas creadas por éste, de las cuales manifiesta no puede salir sin el apoyo o asesoramiento de un profesional contable.

Esta falta de simplicidad, también es factor que desalienta a posibles contribuyentes que actúan en la informalidad, quienes al percibir la complejidad del Impuesto y del sistema en general optan por permanecer alejados de la formalidad; su simplificación traería como consecuencia menor rechazo, incremento de la cultura tributaria y mejor desempeño de contribuyentes y de la Administración Tributaria evitando discrepancias y procesos engorrosos que hacen recurrir a instancias deliberativas como el Tribunal Fiscal o el Poder judicial, ya muy recargados.

Finalmente se puede decir que el Impuesto a la renta empresarial, desmotiva el espíritu empresarial y emprendedor, penaliza el esfuerzo y la productividad de los factores de producción, afecta lo que se produce y aporta a la sociedad, al fondo común, provoca en el empresario la realización de prácticas indebidas con el fin de disminuir el pago impidiendo que el Estado recaude lo necesario y al mismo tiempo provocando que éste afecte su insumo más importante: la información contable, base importante para toma de decisiones adecuadas y mejora de la eficiencia.

CAPÍTULO 5: IMPACTOS

5.1 Propuesta para la solución del problema

El actual Impuesto a la Renta empresarial penaliza la eficiencia, obligando a las empresas que han sido más eficientes en lograr convertir ingresos en utilidades a pagar mayores montos, contrariamente las menos eficientes, con similares niveles de ingresos, pero que han obtenido menores utilidades, son premiadas con un menor impuesto.

Frente a la demostración de la relación existente entre la pertinencia del Impuesto a la renta empresarial y su repercusión en la eficiencia de las empresas la propuesta es la implementación de un nuevo impuesto que supere los problemas de inequidad, falta de neutralidad y complejidad excesiva que muestra el actual impuesto a la Renta.

El alcance de este trabajo de investigación no permite indicar qué tributo específico debería reemplazar al actual Impuesto a la Renta empresarial pues esto implicaría mayores estudios que exceden el alcance del presente trabajo, pero sí indicar algunas características y lineamientos a tener en cuenta al proponer este nuevo instrumento tributario:

Es necesario que el impuesto empresarial alternativo al actual sea sencillo en su comprensión (que estén bien delimitadas las actividades y circunstancias en que el contribuyente está afecto al impuesto); sencillo en su determinación (que los contribuyentes: empresas y personas individuales con negocio puedan hacer sus cálculos, declaraciones y pagos en forma rápida y sin muchas complicaciones, lo cual les dará mayor conciencia

tributaria y voluntad de contribuir); sencillo en su administración (que la Administración tributaria pueda fiscalizar sin mucho tiempo y esfuerzo la veracidad de lo declarado, lo que permitirá disminución sensible de sus costos operativos), y además que se aplique en forma general sin exoneraciones o en todo caso limitándolas al mínimo posible.

Es importante que el nuevo impuesto sea predecible (que permita a las empresas poder considerarlo en sus análisis de costos y estudios de inversión y factibilidad), que muestre estabilidad e inspire confianza en el empresario (limitándose en la medida de lo posible los cambios y variaciones en las alícuotas), que sea eficiente (costo versus beneficios), que afecte lo menos posible las decisiones de los contribuyentes y que promueva la eficiencia de las actividades productivas.

El nuevo impuesto empresarial debe ser progresivo, de este modo se estará respetando el principio de equidad vertical es decir que deben pagar más los de mayor capacidad contributiva. Considerar para los pequeños contribuyentes declaraciones y pagos en forma bimensual o trimestral a fin de no recargarlos con actividades determinativas y pagos constantes así como no congestionar los sistemas informáticos de la Administración Tributaria.

Frente a la incapacidad del Impuesto a la renta actual de equilibrar la situación de desigualdad, que estriba en su incapacidad de afectar la capacidad económica, pues se basa en la utilidad, indicador que es fácilmente tergiversado, y en cuya verificación de certeza el fisco invierte demasiados recursos, se propone que ésta (la utilidad) no debe ser la base sobre la cual aporten las empresas, debiéndose considerar otra base que sea indicador de la capacidad contributiva empresarial, tratando que el impacto sea equitativo al tamaño y capacidad de ésta, o en todo caso, si se insiste en que ella continúe siendo la base imponible, que esta utilidad no sea determinada por la misma empresa sino que se determine en base a la aplicación sobre los ingresos netos de coeficientes estimados por tipo de actividad, lo cual permitiría ahorrar en recursos tecnológicos y de personal tanto de las empresas como del ente fiscalizador. Esto no debe ser muy

complicado para Sunat pues ella posee la base de datos más grande y detallada de todos los contribuyentes en los últimos 30 años en que viene funcionando, datos digitalizados y compilados que pueden utilizarse a fin de desarrollar estos indicadores.

Un impuesto progresivo basado en porcentajes sobre los ingresos netos será de fácil constatación, y debería ir de la mano con la fiscalización del IGV y una campaña de concientización de la población a exigir el comprobante de pago en la compra de sus bienes y servicios.

Con esta propuesta, en la que no será sólo la contabilidad generada por la propia empresa la que determine el impuesto empresarial a pagar ¿se está limitando a la contabilidad, se la está desplazando de una de sus principales funciones: la tributaria, o se la está liberando de una traba? Al parecer es lo segundo pues para que la contabilidad pueda registrar sin restricciones los costos y gastos en los que incurre la empresa, para que pueda determinar realmente el resultado de la gestión y su realidad económica, necesita tener la libertad de registrar todo ingreso y todo aquel gasto que haga variar los activos y pasivos de la empresa, y esto se podrá realizar cuando la contabilidad no este limitada por trabas tributarias. Con un nuevo impuesto empresarial se podrá entonces aplicar una contabilidad preparando la información con base en marcos técnicos normativos contables bajo NIIF, sin restricciones por el lado tributario.

Otros indicadores a utilizar pueden ser índices determinados en base a una combinación de varios indicadores como tipo de empresa, tamaño, rubro, patrimonio, ingresos, consumo u otros, determinados por la Administración tributaria u otro ente imparcial.

El cambio de base del Impuesto a la Renta empresarial es necesario, si se quiere realmente superar los actuales niveles de desigualdad social, si por motivos de no capacidad tecnológica de la Administración Tributaria esto por el momento aún no es viable, es conveniente analizarlo pensando en el mediano y largo plazo pues, este cambio será necesario ejecutarlo en algún momento y cuanto antes será mejor.

5.2 Costos de implementación de la propuesta

Implementar un nuevo impuesto no es algo sencillo ni que se deba realizar sin los estudios y pruebas necesarias, que certifiquen su viabilidad de creación y posterior administración. Implica analizar lo que significará su recaudación versus lo que se dejaría de recaudar por no aplicar el actual Impuesto, pero también valorar los beneficios que un nuevo impuesto que supere las deficiencias del actual significaría. Su costo por lo tanto es difícil de determinar a priori, labor que excede el alcance del presente estudio.

5.3 Beneficios que aporta la propuesta

Los beneficios que aportarán el diseño e implementación de un nuevo impuesto empresarial que supere las desventajas y deficiencias aquí demostradas del actual Impuesto a la Renta empresarial serán:

- Con un nuevo impuesto empresarial que no tenga a la utilidad como base de cálculo se estará evitando castigar la eficiencia de las empresas, al no cobrar mayor impuesto a aquella que ha logrado ser más eficiente en convertir ingresos en utilidades manejando de mejor forma sus recursos, éstas al no estar limitadas por el impuesto y lograr mayores niveles de eficiencia y rentabilidad, podrán desplegar sin trabas nuevos proyectos de inversión. La mayor eficiencia en las inversiones privadas, motivará que el Estado no se vea obligado a tener que implementar exoneraciones y desgravaciones al impuesto, evitando los forados fiscales, pudiendo éste implementar otras medidas de promoción en sectores de la economía no rentables pero de necesidad pública.
- Las empresas no estarán limitadas por el impuesto empresarial de registrar todos los costos y gastos en que incurren, lo cual mejorará sus informes contables y financieros, base adecuada para una correcta toma de decisiones y planeamiento estratégico. Es decir con un impuesto no basado en la utilidad, se podrá desarrollar una contabilidad no limitada por exigencias de tipo tributario, la empresa tributará sin depender de sus registros contables, los contadores trabajarán con más

independencia y se le estará además quitando a este profesional la imagen de “ocultador” de bienes y ganancias de la empresa con la que en muchas ocasiones es tildado por la sociedad.

- Las empresas no se verán tentadas a ocultar o disminuir sus utilidades, a través de malas prácticas, logrando disminuir la evasión y elusión tributaria, el Estado obtendrá mayores ingresos que le permitan realizar acciones en beneficio de las mayorías. Los accionistas minoritarios y los trabajadores se verán beneficiados al no ver disminuidas las participaciones anuales a que tienen derecho, calculadas en base a una utilidad disminuida indebidamente con fines tributarios.
- El nuevo impuesto al aplicarse con tasas progresivas que permitan que las empresas de mayor capacidad paguen porcentajes de impuesto mayores que las pequeñas y medianas, logrará equidad vertical lo cual ayudará a una mejor convivencia y bienestar social.
- La mayor simplicidad lograda por el sistema a través de un impuesto menos complicado ayudará a la Administración tributaria en labores de fiscalización, reduciendo costos operativos significativamente, además logrará que empresarios y en general toda persona que incurra en un negocio pierda tiempo innecesario en declaraciones complicadas, y colas para realizar consultas; evitará incomodidad y preocupación por sanciones y multas, creando mayor conciencia e intención voluntaria de contribuir, lo cual implica menos informalidad.
- Queda por evaluar la repercusión que implementar en Perú un Impuesto empresarial que no tenga a la utilidad como base de determinación podría tener a nivel internacional, será importante la coordinación con los países vecinos a fin de lograr armonización tributaria, pues un impuesto más atractivo que el actual, tendrá como correlato mayor flujo de inversiones al país y repercusiones negativas en ellos, que tendrían que decidir entre seguir el ejemplo o quedar en desventaja y perder inversiones, estas medidas tomadas en conjunto con los gobiernos vecinos incrementarán los beneficios para todos los países de la región.

CONCLUSIONES

1. De acuerdo a la prueba de Hipótesis General efectuada con el Programa SPSS se rechaza la hipótesis de independencia y se acepta la hipótesis del investigador, es decir que la pertinencia del Impuesto a la renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la Zona Industrial Infantas a un nivel de 95% de confiabilidad. Por lo tanto el estudio demuestra que el actual Impuesto a la renta empresarial, tal como está diseñado es un impedimento para que las empresas puedan alcanzar niveles adecuados de eficiencia. Los motivos que llevan a resumir el trabajo en esta afirmación como conclusión general, están basados en las conclusiones adjuntas que muestran que el Impuesto a la Renta empresarial, vulnera los principios básicos de equidad, neutralidad y simplicidad que se espera respete uno de los principales impuestos del Sistema tributario peruano, situación que lamentablemente no ocurre.
2. De acuerdo a la prueba de Hipótesis específica 1 efectuada con el Programa SPSS se rechaza la hipótesis nula y se acepta la hipótesis alternativa, es decir que la equidad del Impuesto a la renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas a un nivel de 95% de confiabilidad. El estudio demuestra que el actual Impuesto a la Renta

empresarial no respeta equidad y justicia, al gravar a las empresas en función a la utilidad obtenida, penalizando el esfuerzo y la eficiencia, cobrando menos a la empresa que ha sido ineficiente en la gestión y manejo de sus recursos y por tanto obtenido menor utilidad; asimismo el impuesto muestra falta de equidad al gravar aplicando una misma alícuota a contribuyentes pequeños, medianos y grandes, que no tienen igual capacidad económica, vulnerando el principio de equidad vertical.

Adicionalmente, aunque no con el nivel de confiabilidad de la conclusión anterior por cuanto la data referida a los Estados financieros de las empresas muestreadas no fue posible recolectarla completamente por la negativa de algunos entrevistados, se ha podido determinar entre las empresas evaluadas de la muestra que sí brindaron esta información, que las pequeñas pagan más impuesto a la renta que las empresas medianas en términos porcentuales en relación a sus ingresos, según se desprende del análisis de cifras.

Asimismo refuerza la robustez de esta conclusión la comparación realizada de las empresas pequeñas y medianas evaluadas con las empresas grandes afines al sector, y que cotizan en la Bolsa de Valores de Lima, las cuales según evaluación de sus Estados Financieros auditados, pagaron en promedio por concepto de impuesto a la renta en el año 2014 tan sólo el 0.99% de sus ingresos netos y en el año 2015 el 1.62% de sus ingresos netos, es decir apenas superaron el 1.5% que pagan las empresas del Régimen Especial de Renta, que es un régimen de tipo promocional.

3. De acuerdo a la prueba de Hipótesis específica 2 efectuada con el Programa SPSS se rechaza la hipótesis nula y se acepta la hipótesis alternativa, es decir que la neutralidad del Impuesto a la renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas a un nivel de 95% de confiabilidad. El estudio muestra que el actual Impuesto a la Renta empresarial si bien no se evidencia que haya ocasionado cambios en las decisiones de inversión de los empresarios metalmecánicos, pues su

decisión de invertir en ese sector fue independiente de una evaluación costo beneficio o estudio previo de factibilidad, sino que tuvo como motivación principal el conocimiento y práctica previa del emprendedor lo que decidió el sector en el cual invertir, sin embargo se desprende del análisis que el impuesto a la renta empresarial sí puede motivar cambios en los precios de los bienes y servicios que estos empresarios producen al trasladar al precio de los productos las variaciones en el impuesto, lo que provocaría distorsiones; otra constatación del estudio que refuerza esta conclusión de falta de neutralidad del impuesto a la renta empresarial es el confirmar que su aplicación motiva cambios en las actitudes de los empresarios llevándolos a la realización de prácticas indebidas como son el ocultamiento de ingresos y el aumento simulado de costos y gastos, lo cual invalida uno de sus principales insumos de planeamiento y adecuada toma de decisiones: su información contable, lo cual influye negativamente en la eficiencia.

4. De acuerdo a la prueba de Hipótesis específica 3 efectuada con el Programa SPSS se rechaza la hipótesis nula y se acepta la hipótesis alternativa, es decir que la simplicidad del Impuesto a la renta empresarial se relaciona directamente con la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas a un nivel de 95% de confiabilidad. El estudio demuestra que la excesiva complejidad y constantes variaciones y modificaciones del actual Impuesto a la Renta empresarial lo convierten en factor de exclusión que causa alejamiento de los posibles nuevos contribuyentes y provoca disgusto en los actuales; la complejidad incide en el grado de evasión fiscal pues ocasiona menos posibilidades de detectar las evasiones, genera espacio para la elusión especialmente de las grandes empresas a través de la ingeniería tributaria, pero adicional a ello ocasiona problemas de gestión y costos en los empresarios, sobre todo en los pequeños lo cual hace regresivo al sistema y resta eficiencia a la economía.

RECOMENDACIONES

A partir de las conclusiones anteriores surgen las siguientes recomendaciones:

- Si se está buscando una mayor eficiencia en las empresas se recomienda eliminar el actual Impuesto a la Renta empresarial substituyéndolo por otro impuesto que no tenga a la utilidad como base de cálculo, se sugiere evaluar la posibilidad de hacerlo sobre otros indicadores como pueden ser los ingresos obtenidos, sobre los cuales se apliquen tasas predeterminadas según sector, actividad, tamaño o consumo de bienes y servicios.
- Se recomienda evitar que un nuevo impuesto empresarial en su búsqueda de la equidad penalice el esfuerzo y la eficiencia de las empresas haciendo que paguen más aquellas empresas que han sido más eficientes en convertir ingresos en utilidades, sino que contrariamente a esto se premie la eficiencia y la utilización racional de los recursos del planeta. Aplicar tasas progresivas acordes a la capacidad económica real de las empresas; si es que se considera necesario crear Regímenes especiales, que éstos tengan claros requisitos de ingreso a contribuyentes que realmente merezcan dichos beneficios, evitando las filtraciones.

- Se recomienda no conceder beneficios y exoneraciones o en todo caso limitarlas al mínimo posible, replicar disposiciones como la Ley 30309 para promover la investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica, a través de beneficios tributarios. Intentar coordinaciones y armonización tributaria con los países vecinos a fin de emprender actividades en aspectos tributarios en forma conjunta que eviten competencias infraternas por atraer inversión rebajando excesivamente tasas impositivas o a través de concesiones vergonzosas. Evitar que la implementación de un nuevo impuesto empresarial grave sobre rubros que motiven conductas y prácticas indebidas de ocultamiento de ingresos, e incrementos indebidos de costos y gastos en el empresariado que adulteran su información contable y le impiden lograr eficiencia.
- Se recomienda diseñar un impuesto empresarial que sea sencillo, estable y fácilmente entendible por los empresarios en su mayoría pequeños y medianos del país y fácilmente fiscalizable por la Administración tributaria. Se sugiere para los empresarios pequeños la implementación de declaraciones bimensuales que los alivien de la constante preocupación fiscal de declarar y pagar mensualmente, y facilitando que estos se concentren en lograr negocios con productos y servicios eficientes, modalidad que a la vez permita descongestionar los sistemas de la Administración tributaria y libere personal que puede destinarse a la fiscalización de grandes contribuyentes.
- A fin de no tener las limitaciones de acceso a datos financieros y económicos de las empresas en futuros estudios como el presente, sería conveniente en el país la aprobación de una norma que exija a las empresas la publicación de sus Estados Financieros, como una forma de transparentar la economía de las empresas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adorno, T. (1973). *La disputa del positivismo en la sociología alemana*. Barcelona-México, D.F.: Ediciones Grijalbo, S.A.
- AFIN (2015). *Un Plan para salir de la pobreza: Plan Nacional de Infraestructura 2016-2025*. Lima: Autor.
- Arias, L. (2009). *La Tributación directa en América Latina: equidad y desafíos. El caso de Perú*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Arriola, A. (2000). *Derecho Fiscal*. México D.F.: Themis.
- Ayau, M. (1963). Impuesto sobre la Renta. *Prensa libre*. Año: 5, (62), 3-5.
- Barreix, A. y Roca, J. (2007) *Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguay*. Revista de la CEPAL, N° 92. 123-142.
- Benguria, F. (2007). *Estudio del Impacto de la Estructura Tributaria sobre el Crecimiento*. (Tesis inédita de Maestría). Pontificia Universidad Católica de Chile.
- Bernal, C. (2008) *El Derecho de los derechos. Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*. (5^{ta}. reimp.). Bogotá, Universidad del Externado de Colombia.
- Bravo Cucci, J. (2002, julio). *La Renta como materia imponible en el caso de actividades empresariales y su relación con la contabilidad*. Conferencia presentada en las VII Jornadas Nacionales de Tributación. Lima, Perú.
- Bravo Cucci, J. (2012). Bases para una simplificación tributaria. *Ita lus Esto*, 8va. Edición. 7-15.
- Cetrángolo, O. y Gómez, J. (2006). *Tributación en América Latina. En busca de una nueva agenda de reformas*. CEPAL.

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (1997). *Modelo de Código Tributario*. Autor.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2016). Estadísticas tributarias OCDE-CIAT-BID-CEPAL. Recuperado de: <https://www.ciat.org/estadisticas-tributarias-ocde-ciat-bid-cepal/>
- Cepal. (2010). *Evasión y Equidad en América Latina*. Santiago de Chile: Autor.
- Cepal. (2015). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015 - Dilemas y espacios de políticas*. Santiago de Chile: Autor.
- Comexperu. (2009). *Foro: Sistema Tributario en el Perú, Principales conclusiones*. Lima. Perú. Recuperado de http://www.comexperu.org.pe/media/files/foro/foro_03062009/Conclusiones-SistemaTributario.pdf
- Constitución Política del Perú. Publicada en el *Diario oficial El peruano* el 29 de diciembre de 1993. Perú.
- Colegio Médico del Perú. (2016). *El Sistema de Salud en Perú: Situación y desafíos*. Lazo O, Alcalde J, Espinoza O. Lima: Autor.
- Córdova, A. (1976). *Sociedad y Estado en el mundo moderno*. México: Grijalbo.
- Chiavenato, I. (1989) *Introducción a la Teoría General de la administración*. México D.F.: McGraw-Hill
- Decreto Legislativo N° 771. *Ley Marco del Sistema Tributario Nacional* Publicado en el *Diario Oficial El Peruano* el 30 de diciembre de 1993. Perú.
- Decreto Supremo N° 054-99-EF. Texto Único Ordenado de la *Ley del Impuesto a la Renta*. Publicado en el *Diario Oficial El peruano* el 14 de abril de 1999. Perú.
- Decreto Supremo N° 135-99-EF. Texto Único Ordenado del *Código Tributario*. Publicado en el *Diario Oficial El peruano* el 19 de agosto de 1999. Perú.
- Doménech, R. (2004). *Política Fiscal y Crecimiento Económico*. Recuperado de http://www.uv.es/rdomenec/fiscal_growth.pdf
- Drucker, P. (1974). *Management. Tasks, Responsibilities and Practices*. New York: Harper and Row.
- Engels, F. (1968). *Anti-Dühring. La subversión de la ciencia por el señor Eugen Dühring*. México, D.F.: Grijalbo.

- Engels, F. (1985). *El Origen de la familia, la propiedad privada y el Estado*. México: Quinto Sol.
- Espinoza, W. (2008). Economía política y doméstica del Tahuantinsuyo. En C. Contreras (Ed.), *Compendio de historia económica del Perú I: Economía prehispánica* (pp. 315-442). Lima: BCRP; IEP.
- FMI. (2016). *Perspectivas de la economía mundial. Demanda reprimida: Síntomas y remedios*. Washington: Autor.
- Flores, E. (1993). *Finanzas Públicas Mexicanas*. México D.F.: Porrúa.
- Fontaine, B. & Vergara, R. (1997) *Una Reforma Tributaria para el crecimiento*. Santiago: Centro de Estudios Públicos.
- García Mullin, J. R. (1978). *Manual del Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios (C.I.E.T.).
- Glave, L. M. (2009). Propiedad de la tierra, agricultura y comercio, 1570-1700: El gran despojo. En C. Contreras (Ed.), *Compendio de historia económica del Perú II: Economía del periodo colonial temprano* (pp. 313-446). Lima: BCRP; IEP.
- Hall, R. E., & Rabushka, A. (2009) *El Impuesto Parejo*. Madrid: European Center of Austrian Economics Foundation, Liechtenste.
- Homburguer, et al. (2015). *Genomic Insights into the Ancestry and Demographic History of South America*. Plos Genet 11(12): e1005602. Recuperado de: <https://doi.org/10.1371/journal.pgen.1005602&type=printable>
- Hernández, R., Fernández C. y Baptista P. (2010). *Metodología de la Investigación*. Quinta Edición México D.F.: McGraw-Hill/interamericana Editores S. A. de C.V.
- IMD (2016) Institute for Management Development. *IMD World Competitiveness Yearbook 2016*. Lima: Centrum Publishing.
- Instituto Nacional de Desarrollo de Pueblos andinos, Amazónicos y afroperuanos (2010). Mapa Etnolingüístico del Perú. Recuperado de http://sisbib.unmsm.edu.pe/bvrevistas/medicina_experimental/v27_n2/pdf/a19v27n2.pdf
- Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2007). *Estado de la Población Peruana 2007 Indocumentación y Grupos Étnicos*. Lima: Autor.

- Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2014). *Producción y empleo informal en el Perú: Cuenta satélite de la economía informal 2007-2012*. Lima: Autor.
- Instituto Nacional de Estadística e Informática. (2016). *Evolución de la Pobreza monetaria 2009-2015. Informe Técnico*. Lima: Autor.
- Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible*. 3ra.Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jarach, D. (1994). *Los Principios de la Imposición*. Buenos Aires: Cima.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ra.Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Lakatos, I. (1987). *Historia de la ciencia y sus reconstrucciones racionales*. 1ª reimpresión. Madrid: Tecnos S.A.
- Lejeune, E. (1978). Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En: *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. España: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Locke, J. (1981). *Ensayo sobre el gobierno civil*, trad. A. Lázaro (5ª. reimp. de la 1ª Ed.). Madrid: Aguilar.
- Lumbreras, L.G. (2007). *Chavín. Excavaciones arqueológicas 1 y 2*. Lima: Universidad Alas Peruanas.
- Lumbreras, L.G. (2008). Los orígenes de la sociedad andina. En C. Contreras (Ed.), *Compendio de historia económica del Perú I: Economía prehispánica* (pp. 23-136). Lima: BCRP; IEP.
- Margain, E. (1967) *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- Mariátegui, J.C. (1979). *¿Existe un pensamiento Hispanoamericano?*. Latinoamérica. Cuadernos de cultura latinoamericana N° 34. México D.F.: UNAM.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2016). *Análisis del rendimiento de los tributos 2015*. Lima: Autor.
- Ministerio de Economía y Finanzas (2016a). *Estimación del impacto de los principales gastos tributarios 2017*. Informe N°17-2016 Sunat/5A0000.
- Ministerio de la Producción (2017) *Estudio de la Situación actual de las empresas peruanas. Los determinantes de su productividad y orientación exportadora Análisis basado en los resultados de la Primera Encuesta Nacional de Empresas 2015*. Lima: Autor.

- Mondolfo, R. (2007). *Heráclito. Textos y problemas de su interpretación*. México D.F.: Siglo XXI editores S.A. de C.V.
- Moschetti, F. (1980). *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Musgrave, R. (1959). *Teoría de la Hacienda Pública*. Madrid: Aguilar SA. Traducción de "The Theory of Public Finance: a study in public economy."
- Noejovich, H. (2009). La transición del sistema prehispánico al sistema económico colonial. En C. Contreras (Ed.), *Compendio de historia económica del Perú II: Economía del periodo colonial temprano* (pp. 23-108). Lima: BCRP; IEP.
- Nicolescu, B. (1996). *La Transdisciplinariedad-Manifiesto*. París: Ediciones Du Rocher.
- OCDE. (2016). *Avanzando hacia una mejor educación para Perú*. Recuperado de <https://www.oecd.org/dev/Avanzando-hacia-una-mejor-educacion-en-Peru.pdf>
- Olson, M. (1982). *The Rise and decline of nations: economic growth, stagflation, and social rigidities*. New Heaven: Yale University Press.
- OMS Perfil del País: Perú. Datos estadísticos. Recuperado de <https://www.who.int/countries/per/es/>
- Pareto, V. (1945). *Manual de Economía Política*. Buenos Aires: Editorial Atalaya.
- Pecho, M & Barreix, A. (2009). *El Impuesto a la Renta Dual Peruano: un avance a consolidar*. Recuperado de http://www.ifaperu.org/uploads/articles/273_07_ct29_mp-ab.pdf
- Pecho, M., Peláez F., & Sánchez J. (2012). *Estimación del cumplimiento tributario en América latina: 2000-2010*. Documento de Trabajo N°3-2012 Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. CIAT.
- PwC. & World Bank Group (2017). *Paying Taxes 2017*. Recuperado de <http://www.pwc.com/payingtaxes>
- Quiroz, A. (1987). *La Deuda defraudada*. Lima: Nuevo Mundo EIRL
- República de Colombia. (1924). *Codificación Nacional de todas las leyes de Colombia desde el año de 1821, hecha conforme a la ley 13 de 1912, por la Sala de Negocios Generales del Consejo de Estado*. Tomo I. Años 1821,22, 23 y 24. Bogotá: Imprenta Nacional.

- Sainz de Bujanda, F. (1962). Hacienda pública, derecho financiero y derecho tributario. En *"Hacienda y Derecho"* Volumen 1. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- Sánchez, H. (1998). *Metodología y Diseño de la investigación Científica*. Lima: Mantaro
- Santillana, J.I. (2008). Economía prehispánica en el área andina. En C. Contreras (Ed.), *Compendio de historia económica del Perú I: Economía prehispánica* (pp. 231-314). Lima: BCRP; IEP.
- Sarmiento, J. (2001). *La progresividad del Impuesto a la Renta*. Recuperado de http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut100/analisis.htm
- Sartre, M. (1994). *El Oriente Romano*. Madrid: Akal.
- Schmölders, G. (1962). *Teoría general del impuesto*. Trad. Luis A. Martin Merino. Madrid: Editorial Derecho Financiero.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0489-2000-AA/TC. Publicada el 22 de setiembre 2003. Caso: Inversiones Santa Ana S.A. Perú.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0004-2004-AI/TC y Acumulados. Publicada el 27 de setiembre 2004. Caso: Impuesto a las transacciones Financieras. Perú.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0033-2004-AI/TC. Publicada el 28 de setiembre 2004. Caso: Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta. Perú.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0042-2004-AI/TC. Publicada el 12 de agosto 2005. Caso: Ley de Tributación municipal: espectáculos públicos. Perú.
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0053-2004-AI/TC. Publicada el 12 de agosto 2005. Caso: Municipalidad de Miraflores-arbitrios. Perú.
- Shome, P. (2000). *La Tributación en América Latina: tendencias estructurales e impacto de la administración*. Santiago de Chile: CEPAL.
- Spiegel, M.R. & Stephens, L.J. (2005). *Estadística*. 4ta. Edición. México, D.F.: Mc Graw-Hill.
- Superintendencia del Mercado de Valores. Información Financ. Recuperado de: http://www.smv.gob.pe/Frm_InformacionFinanciera.aspx?data=202D3E90E2C3948EC3D46ADAF23CBD3FC34CEAAE9C

- Tarsitano, A. (1994). *El Principio Constitucional de Capacidad Contributiva*. En Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Torrealba, A. (1992). *Uso extrafiscal del Tributo y Justicia Tributaria: el control de constitucionalidad*. (Tesis inédita de Doctorado). Universidad Complutense de Madrid. España.
- Trujillo, J. (2007). La Reforma Tributaria del Impuesto a la Renta para las personas naturales. *Quipukamayoc* 12, (23), 59-64.
- Valencia, A. (2009) Hacia la eliminación de inequidades en el Sistema Tributario: Propuestas para una reforma tributaria integral con equidad. *Quipukamayoc* 16, (32), 171-188
- Vergara, C. (2007). *Impuesto a la empresa: Elasticidad de la base imponible*. (Tesis inédita de Maestría). Pontificia Universidad Católica de Chile.
- Vidal, E. (1972). *Los Principios Tributarios y la Constitución*. (Tesis de Bachiller en Derecho). Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Villegas, H. B. (2000). *Manual de Finanzas Públicas*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Weber, M. (1998). *El político y el científico*. Madrid: Alianza Editorial.
- Yañez, J. (2006). El impuesto de tasa plana (Flat Tax). *Estudios de información y control de gestión, Edición especial*, (Nº 11), 15.
- Zippelius, R. (2004). *Estado de Derecho*. En: Derecho Constitucional General. Materiales de Enseñanza. Lima, Fondo de Desarrollo Editorial de la Universidad de Lima, Fondo Editorial de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

ANEXOS

La presente encuesta servirá como sustento de una investigación académica, tiene carácter anónimo y se garantiza total confidencialidad, por lo cual nos gustaría contar con su valiosa colaboración

Encuesta

Pertinencia del Impuesto a la Renta empresarial y la eficiencia en las empresas del rubro metalmecánico de la zona Industrial Infantas en el año 2015

Actividad principal de la empresa:

Cargo del entrevistado:

Régimen Tributario : RUS ()

RER ()

R. General ()

I. Generales

1. ¿Considera usted importante que las empresas contribuyan con el país a través del pago de sus impuestos?
 - a. Sí, totalmente ()
 - b. Sí, bajo ciertas condiciones ()
 - c. Sí, pero solo las grandes empresas ()
 - d. No, no es importante ()
2. Diría usted que lo que su empresa paga por concepto de impuestos:
 - a. Es poco ()
 - b. Es adecuado ()
 - c. Es mucho ()
 - d. Es demasiado ()
3. ¿Qué tanto sabe usted del destino del dinero que aporta por impuestos?
 - a. Bastante ()
 - b. Medianamente ()
 - c. Casi nada ()
 - d. Nada ()

.....

4. ¿Estaría usted de acuerdo en pagar más impuestos pero con mayores servicios?
 - a. Totalmente de acuerdo ()
 - b. De acuerdo ()
 - c. En desacuerdo ()
 - d. Totalmente en desacuerdo ()
5. ¿Cuál considera usted el impuesto más adecuado para que su empresa pueda efectuar su contribución?
 - a. Impuesto a la Renta ()
 - b. IGV ()
 - c. ITF ()
 - d. Impuesto Predial ()

II. Equidad del Impuesto

6. Diría usted que el impuesto a la renta que paga es:
 - a. Justo ()
 - b. Medianamente justo ()
 - c. Injusto ()
 - d. Muy injusto ()

¿Porque?
7. ¿Está usted de acuerdo en que el porcentaje de Impuesto a la Renta que pagan las empresas grandes y multinacionales debe ser igual al suyo?
 - a. Totalmente de acuerdo ()
 - b. De acuerdo ()
 - c. En desacuerdo ()
 - d. Totalmente en desacuerdo ()
8. ¿Considera usted que la existencia de exoneraciones y beneficios en otros sectores de la economía afectan de alguna manera el sector metalmecánico?
 - a. No, definitivamente no ()
 - b. No, no lo creo ()
 - c. Sí, en alguna medida ()
 - d. Sí, en gran medida ()

¿Cómo?
9. Considera usted la existencia de otros Regímenes tributarios como el Régimen especial de Renta, y el Nuevo Régimen único Simplificado como:
 - a. Justo ()
 - b. Medianamente justo ()
 - c. Injusto ()
 - d. Muy injusto ()

III. Neutralidad del Impuesto

10. ¿Qué acciones realiza su empresa para no verse afectado en demasía por el impuesto a la Renta?
- Ninguna acción ()
 - Incrementa Recibos por honorarios ()
 - Incrementa facturas de gastos ()
 - No declara todos sus ingresos ()
11. ¿Considera usted que si no existiera el Impuesto a la Renta su empresa se esforzaría en incrementar sus utilidades?
- Definitivamente no ()
 - Probablemente no ()
 - Probablemente sí ()
 - Definitivamente sí ()
12. ¿Cree usted que si no existiera el impuesto a la renta su empresa tendría mayor exactitud en registrar sus ingresos y gastos?
- Definitivamente no ()
 - Probablemente no ()
 - Probablemente sí ()
 - Definitivamente sí ()
13. Si subiría la tasa del impuesto a la Renta ¿usted modificaría el precio de sus productos o servicios?
- Definitivamente los dejaría como están ()
 - Probablemente los dejaría como están ()
 - Probablemente los subiría ()
 - Definitivamente los subiría ()

IV. Simplicidad del impuesto

14. ¿Es clara para usted la normatividad del impuesto a la Renta?
- Totalmente clara ()
 - Medianamente clara ()
 - Confusa ()
 - Totalmente confusa ()
15. Considera usted que el impuesto a la Renta es:
- Completamente estable y predecible ()
 - Medianamente estable y predecible ()
 - Inestable e impredecible ()
 - Completamente inestable e impredecible ()
16. ¿Qué aspectos Tributarios según usted afectan el crecimiento y desarrollo de su empresa?
- Ninguno ()
 - El monto de los tributos ()
 - Multas y sanciones excesivas ()
 - Complejidad del sistema tributario ()

17. Cuando tiene usted un problema de tipo tributario ¿lo puede solucionar sin apoyo del contador?

- a. Definitivamente sí ()
- b. Probablemente sí ()
- c. Probablemente no ()
- d. Definitivamente no ()

V. Eficiencia

18. ¿Considera usted que en los años 2014 y 2015 logró cumplir con sus objetivos empresariales?

- a. Definitivamente sí ()
- b. Medianamente ()
- c. Muy poco ()
- d. Definitivamente no ()

19. ¿Considera usted que en los años 2014 y 2015 logró cumplir puntualmente con sus cronogramas programados?

- a. Definitivamente sí ()
- b. Medianamente ()
- c. Muy poco ()
- d. Definitivamente no ()

20. ¿Considera usted que en los años 2014 y 2015 logró cumplir con las normas de tipo contable, tributario y laboral?

- a. Definitivamente sí ()
- b. Medianamente ()
- c. Muy poco ()
- d. Definitivamente no ()

21. ¿Considera usted que su empresa es exitosa?

- a. Definitivamente sí ()
- b. Medianamente ()
- c. Muy poco ()
- d. Definitivamente no ()

VI. Datos contables

2014		2015	
Ingresos	Utilidad	Ingresos	Utilidad

Muchas gracias por su atención y colaboración.

Resultado de las encuestas

N°	A	E	R	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
1	2	2	1	3	2	4	1	4	2	4	4	4	3	3	4	4	4	3	3	3	3	2	2	3	3
2	2	1	3	3	3	3	3	2	3	4	4	3	3	3	3	4	4	4	4	4	3	3	2	2	3
3	1	1	3	2	2	2	2	2	2	2	3	1	1	2	3	3	2	3	2	3	1	2	1	1	1
4	3	1	2	2	3	2	3	1	3	3	3	1	4	3	3	4	3	3	3	3	3	2	2	2	3
5	1	3	3	1	2	1	1	1	1	2	1	1	1	2	2	2	1	1	2	1	2	3	3	2	2
6	8	4	3	3	4	2	4	2	4	4	4	2	4	4	4	4	3	3	3	3	4	3	4	3	3
7	1	1	3	2	2	2	2	2	1	2	1	1	1	1	2	1	1	2	1	2	1	2	3	3	2
8	2	1	3	1	3	2	3	2	3	4	4	4	3	3	3	4	3	3	4	4	3	2	3	3	3
9	5	2	3	2	2	2	2	2	2	2	3	2	2	3	3	3	3	3	4	4	2	2	2	2	2
10	1	1	3	3	3	3	3	2	3	4	3	4	3	4	4	4	3	4	4	3	3	2	2	2	3
11	4	2	3	1	3	2	3	2	3	3	3	2	3	4	4	4	2	2	4	1	4	3	3	4	4
12	8	1	3	3	3	3	3	2	3	4	4	3	3	3	3	4	4	4	4	3	3	2	3	3	3
13	5	2	3	3	3	2	3	2	3	3	3	2	2	2	3	3	3	3	3	3	4	3	3	3	4
14	1	1	3	2	2	2	2	2	1	2	1	1	1	1	1	2	1	2	2	2	1	1	1	1	2
15	5	2	3	2	2	2	2	1	2	2	2	1	2	3	3	2	2	2	2	3	1	1	2		
16	1	1	3	2	4	2	4	2	4	4	4	3	3	4	4	4	3	3	3	3	4	3	3	3	4
17	2	1	3	1	4	2	4	2	4	4	4	2	3	4	4	4	2	2	2	3	3	2	2	3	
18	8	5	3	1	2	2	2	2	1	2	2	2	2	3	2	2	3	3	3	3	1	1	1	1	2
19	2	1	2	2	2	2	2	2	1	2	1	1	1	1	1	1	1	2	3	2	1	1	1	1	2
20	1	1	2	3	3	3	3	2	3	4	3	1	3	4	4	4	4	4	4	4	3	2	2	2	2
21	4	4	3	3	3	3	3	1	4	4	4	4	2	3	3	3	4	4	4	4	4	3	3	4	4
22	8	1	3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	3	2	3	3	3	3	3	3	2	2	2	3
23	8	5	3	1	4	4	4	1	4	4	4	3	3	4	4	3	3	4	2	4	4	3	3	4	4
24	2	1	3	1	3	3	3	1	3	3	4	4	3	3	3	4	4	3	4	4	4	2	2	2	2
25	4	2	3	1	3	2	3	2	3	3	3	2	1	4	3	4	2	2	3	2	3	2	2	2	2
26	3	1	3	3	3	3	3	2	3	4	3	4	1	3	4	4	4	4	4	4	4	3	3	2	4
27	8	5	3	3	3	3	3	2	3	4	4	3	3	4	4	4	4	4	4	4	3	3	2	3	3
28	7	3	3	1	2	1	1	2	2	2	3	1	1	4	3	4	2	1	1	1	2	1	1	1	1
29	8	1	3	2	2	2	2	1	1	2	1	1	2	3	2	2	3	3	3	3	3	1	2	3	
30	6	3	3	1	2	1	1	2	2	2	2	3	2	2	3	4	4	1	1	2	1	1	1	1	2
31	2	1	2	1	2	2	2	2	1	2	1	1	1	1	1	1	2	2	1	3	1	1	1	1	2
32	8	1	3	3	3	2	3	2	3	3	3	1	1	1	1	2	2	2	2	3	3	2	2	2	3
33	1	2	3	1	3	1	3	2	3	3	3	2	1	1	1	2	2	3	2	2	3	2	2	3	3
34	1	1	3	3	3	3	3	2	3	4	3	2	3	3	4	4	4	4	4	4	3	2	2	2	3
35	3	2	3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	2	3	3	2	2	2	3	2	2	2	2	2
36	2	1	3	1	2	2	2	2	2	2	2	3	1	3	3	3	2	2	3	2	1	1	1	1	2
37	4	2	3	2	2	2	2	2	2	2	3	2	1	4	4	4	3	3	3	3	3	2	2	3	
38	5	2	3	2	2	2	2	2	2	2	2	3	2	1	3	2	3	1	1	1	2	2	2	3	3
39	3	2	3	1	2	2	2	2	2	2	2	2	1	3	2	3	3	3	3	3	1	1	1	1	2
40	3	4	3	1	3	2	3	1	3	3	3	2	1	2	3	3	2	2	3	2	3	2	2	2	2
41	1	1	2	3	3	2	3	2	3	3	3	1	4	4	4	4	3	3	3	3	3	2	2	3	
42	2	1	2	1	3	2	3	2	3	3	2	1	3	3	3	3	2	2	2	3	2	2	2	2	3
43	5	2	3	1	3	1	3	1	3	3	4	4	3	4	4	4	3	3	3	3	4	3	3	4	4
44	8	5	3	3	3	3	3	1	3	4	3	2	3	3	4	4	4	4	4	4	4	3	2	2	2
45	2	1	3	1	2	2	2	2	2	2	2	1	1	4	4	4	3	3	4	4	2	2	2	2	2
46	1	3	3	1	1	1	1	1	1	2	1	1	1	2	3	2	1	1	1	1	1	1	1	2	2
47	1	1	3	2	3	2	3	2	3	3	3	1	1	4	4	4	3	3	4	4	3	2	2	3	3
48	5	2	3	2	2	2	2	1	2	2	3	2	1	4	4	4	2	2	2	1	1	1	1	1	2
49	1	1	3	1	4	2	4	2	4	4	4	3	3	4	4	4	3	3	3	4	4	3	4	4	3
50	4	3	3	2	2	1	1	2	1	2	1	1	1	1	2	1	1	2	1	1	1	1	1	1	2
51	1	1	2	3	3	4	3	1	3	3	3	1	3	3	3	3	4	4	4	3	2	2	2	2	2
52	7	3	3	1	1	1	1	2	1	2	1	1	2	1	2	3	1	1	1	1	2	3	3	2	2
53	2	1	2	2	2	2	2	2	1	2	1	1	1	2	2	2	1	1	1	2	1	1	1	1	2
54	1	1	3	1	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1	1	2	3	3	3	3	2	2	2	2	3
55	4	2	3	2	2	2	2	2	1	2	1	1	1	1	1	2	2	2	2	2	3	2	2	2	3
56	2	1	3	3	3	2	3	2	3	3	3	2	1	1	1	2	3	3	4	4	3	2	3	3	3
57	1	1	3	3	3	3	3	2	3	4	3	3	2	4	4	4	4	4	4	4	4	4	2	4	4
58	3	2	3	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	2	1	1	2	1	2	1	2	2	2	2
59	2	1	2	3	3	2	3	2	3	3	3	1	3	4	4	4	3	3	3	3	2	2	2	2	2
60	5	2	3	1	2	2	2	2	2	2	2	2	3	1	2	3	3	3	3	3	3	2	2	2	2
61	1	1	3	2	2	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1	1	1	2	1	2	2	3	3	3
62	8	4	3	2	4	2	4	1	3	3	3	1	3	4	4	4	2	2	2	3	4	3	3	4	3
63	1	1	3	1	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	1	2	2	1	1	1	2	2	3	3	3
64	3	2	3	2	2	2	2	2	2	2	3	2	1	2	3	3	2	3	3	1	2	2	2	2	2
65	5	2	3	3	3	3	3	2	4	4	4	2	3	3	3	4	4	4	4	4	4	3	3	4	4
66	4	4	3	1	4	2	4	2	4	3	4	3	3	4	4	4	2	2	2	3	4	3	3	4	4
67	8	5	3	3	4	2	4	1	4	4	4	3	4	4	4	4	3	3	2	3	4	3	3	4	4
68	3	2	3	1	2	2	2	2	2	2	2	2	4	4	4	4	3	3	3	3	2	2	2	2	2
69	2	1	3	2	2	2	2	2	2	2	3	2	1	3	3	2	2	2	2	3	1	1	2	1	1
70	8	5	3	2	4	2	4	1	3	3	3	2	3	4	4	4	2	2	2	3	3	2	2	2	3
71	1	1	2	2	2	2	2	2	1	2	1	1	1	2	2	2	1	1	2	1	2	1	1	1	2
72	8	4	3	3	3	3	3	1	3	4	3	2	3	4	4	4	4	4	4	4	4	3	3	4	4
73	4	2	3	3	3	1	3	2	3	3	3	2	2	3	4	4	4	2	2	2	2	2	2	2	2
74	8	4	3	1	3	1	3	2	3	3	3	3	3	4	4	4	4	3	4	4	4	3	3	4	4
75	3	4	3	1	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	2	3	2	2	2	3	1	1	1	1	2
76	1	1	3	2	2	2	2	2	2	2	1	1	1	3	3	2	3	3	3	3	1	1	1	1	2

Tabla del Chi cuadrado

df	0.995	0.99	0.975	0.95	0.90	0.10	0.05	0.025	0.01	0.005
1	---	---	0.001	0.004	0.016	2.706	3.841	5.024	6.635	7.879
2	0.010	0.020	0.051	0.103	0.211	4.605	5.991	7.378	9.210	10.597
3	0.072	0.115	0.216	0.352	0.584	6.251	7.815	9.348	11.345	12.838
4	0.207	0.297	0.484	0.711	1.064	7.779	9.488	11.143	13.277	14.860
5	0.412	0.554	0.831	1.145	1.610	9.236	11.070	12.833	15.086	16.750
6	0.676	0.872	1.237	1.635	2.204	10.645	12.592	14.449	16.812	18.548
7	0.989	1.239	1.690	2.167	2.833	12.017	14.067	16.013	18.475	20.278
8	1.344	1.646	2.180	2.733	3.490	13.362	15.507	17.535	20.090	21.955
9	1.735	2.088	2.700	3.325	4.168	14.684	16.919	19.023	21.666	23.589
10	2.156	2.558	3.247	3.940	4.865	15.987	18.307	20.483	23.209	25.188
11	2.603	3.053	3.816	4.575	5.578	17.275	19.675	21.920	24.725	26.757
12	3.074	3.571	4.404	5.226	6.304	18.549	21.026	23.337	26.217	28.300
13	3.565	4.107	5.009	5.892	7.042	19.812	22.362	24.736	27.688	29.819
14	4.075	4.660	5.629	6.571	7.790	21.064	23.685	26.119	29.141	31.319
15	4.601	5.229	6.262	7.261	8.547	22.307	24.996	27.488	30.578	32.801
16	5.142	5.812	6.908	7.962	9.312	23.542	26.296	28.845	32.000	34.267
17	5.697	6.408	7.564	8.672	10.085	24.769	27.587	30.191	33.409	35.718
18	6.265	7.015	8.231	9.390	10.865	25.989	28.869	31.526	34.805	37.156
19	6.844	7.633	8.907	10.117	11.651	27.204	30.144	32.852	36.191	38.582
20	7.434	8.260	9.591	10.851	12.443	28.412	31.410	34.170	37.566	39.997
21	8.034	8.897	10.283	11.591	13.240	29.615	32.671	35.479	38.932	41.401
22	8.643	9.542	10.982	12.338	14.041	30.813	33.924	36.781	40.289	42.796
23	9.260	10.196	11.689	13.091	14.848	32.007	35.172	38.076	41.638	44.181
24	9.886	10.856	12.401	13.848	15.659	33.196	36.415	39.364	42.980	45.559
25	10.520	11.524	13.120	14.611	16.473	34.382	37.652	40.646	44.314	46.928
26	11.160	12.198	13.844	15.379	17.292	35.563	38.885	41.923	45.642	48.290

Fuente: Ayuda SPSS -Notas metodológicas

MAPA DE LA ZONA INDUSTRIAL INFANTAS EN EL DISTRITO DE LOS OLIVOS



Fuente: Instituto Geográfico Nacional IGN